



T.C
NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ
VE
BÜTÇE İLİŞKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mazlum VEYSİKARANI

Niğde
Kasım, 2021

T.C
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ
VE
BÜTÇE İLİŞKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Mazlum VEYSİKARANI

Danışman: Doç. Dr. Ahmet Arif EREN

Üye: Doç. Dr. Eren ÇAŞKURLU

Üye: Dr. Öğr. Üye. Erdem Utku EKE

Niğde

Kasım, 2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **“Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Bütçe İlişkisi”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

MAZLUM
VEYSİKARANI

ONAY SAYFASI

..... danışmanlığında.....
tarafından hazırlanan “.....”

adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü... Ana Bilim Dalından Yüksek Lisans/Doktora
Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih:/...../.....

JÜRİ:

Danışman:

Üye:

Üye:

Üye:

Üye:

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve
..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Tarih:/...../.....

ÖNSÖZ

Vergiler, devlet için önemli gelir kaynağı olmakla birlikte kamu bütçesi açısından da önemli gelir kalemidir. Devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında tahsil edebilmesi için vergi denetiminin etkinliği önem arz etmektedir. Devlet bütçesinde önemli bir paya sahip olan vergi gelirleri bütçede açıklık, fazlalık ya da dengede olma durumunu etkilemektedir. Bu çalışmada vergi denetim kavramı, amacı, fonksiyonları ve yöntemleri, Türkiye’de ve seçili bazı yabancı ülkelerin vergi denetiminin teşkilat yapısı ile Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği kapsamında denetim oranları ile bütçe gerçekleştirmelerinin karşılaştırılması yapılarak incelenmiştir.

Yüksek lisans tez çalışmamda en büyük desteği veren bir nevi zor zamanımda elimde tutup ayağa kaldıran yardımlarını esirgemeyen çok kıymetli hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Ahmet Arif EREN’e, ilgi ve alakasını her daim gösteren sayın Dr. Öğr. Selçuk Buyrukoğlu’na, Uğur Can’a, sabırlarından ve desteklerinden dolayı aileme teşekkür ederim.

Mazlum VEYSİKARANI

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN
ETKİNLİĞİ VE BÜTÇE İLİŞKİSİ

VEYSİKARANI, Mazlum
Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç.Dr.Ahmet Arif EREN
Kasım, 2021, 134 Sayfa

Bu tezin amacı; Türkiye’deki vergi denetiminin etkinliği bütçe ile ilişkilendirilerek vergi denetiminin önemi belirtilmiştir. Bu amaca uygun olarak ilk başta denetim ile vergi denetim kavramı açıklanmıştır. Sonra da vergi denetiminin amaç, fonksiyon ile vergi denetim yöntemleri incelenmiştir. Türkiye’de vergi denetiminde görevli kurumların teşkilat yapısı ve seçili bazı yabancı ülkelerin de vergi denetim yapısı belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu’nun vergi denetim uygulamasındaki görevli personelin yetki ve sorumlulukları belirtilmiştir. Son bölümde Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği kapsamında denetim oranları ile bütçe gerçekleştirmelerinin karşılaştırılması yapılarak incelenmiştir. Çalışmada gerekli kaynak taramaları yapılarak, Türkiye’de vergi denetim oranlarının yeterli düzeyde olmadığı, vergi gelirlerinin önemli bir bütçe kalemi olmasından dolayı bütçedeki durumu açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Etkinlik, Bütçe

ABSTRACT
MASTER’S THESIS
THE EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT IN TURKEY AND BUDGET
RELATION

VEYSİKARANI, Mazlum
Department of Finance Supervisor:
Assoc. Prof. Ahmet Arif EREN
November, 2021, 134 Pages

In this thesis, importance of the tax audit has been indicated by associating the efficiency of tax audit in Turkey with the budget. Firstly, audit and tax audit has been explained according to main considerations of the thesis. After that, the purpose, function and methods of tax audit were investigated. The organizational structure of the tax audit institutions in Turkey and some specific foreign countries were examined. The authorities and responsibilities of the personnel in charge of the tax audit practice of the Ministry of Treasury and Finance, the Revenue Administration and the Tax Inspection Board are specified. In the last section, the efficiency of tax audit in Turkey has been examined by comparing audit rates with budget realizations. In the study the literature review has been done and they are stated that not only the rate of tax audit is not at a sufficient level in Turkey but also its situation in the budget because of being an important budget item coherently with the literature.

Keywords: Audit, Tax Audit, Efficiency, Budget

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ...	i
JÜRİ ONAY SAYFASI	ii
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER... ..	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM-VERGİ DENETİMİ VE BÜTÇE KAVRAMI

1.1 DENETİM VE VERGİ DENETİMİ	5
1.2. VERGİ DENETİM AMACI	7
1.2.1. Mali Amaç.....	8
1.2.2. Ekonomik Amaç.....	8
1.2.3. Sosyal Amaç.....	9
1.2.4. Hukuki Amacı	10
1.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI	11
1.3.1. Araştırma Fonksiyonu	11
1.3.2. Önleme Fonksiyonu	12
1.3.3. Eğitici Fonksiyonu	12
1.4. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ.....	13
1.4.1. Yoklama	14
1.4.2. Vergi İncelemesi	17
1.4.2.1. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar.....	19

1.4.2.2.	Mükelleflerin Yükümlülükleri	20
1.4.2.3.	İncelemen Elemanlarının Yükümlülükleri	21
1.4.2.4.	Vergi İncelemesinin Fonksiyonları	22
1.4.2.4.1.	Vergi İncelemesinin Araştırma Fonksiyonu	23
1.4.2.4.2.	Vergi İncelemesinin Önleme Fonksiyonu	23
1.4.2.4.3.	Vergi İncelemesinin Düzeltici Fonksiyonu	23
1.4.3.	Arama	24
1.4.4.	Bilgi Toplama.....	26
1.5.	BÜTÇE KAVRAMI.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN TEŞKİLAT YAPISI

2.1.	VERGİ DENETİMİNİN YAPISI.....	29
2.1.1.	Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Görev ve Teşkilat Yapısı.....	30
2.1.1.1.	Görev ve Sorumlulukları	30
2.1.1.2.	Teşkilat Yapısı.....	32
2.1.1.2.1.	Merkez Teşkilatı.....	32
2.1.1.2.2.	Taşra Teşkilatı	33
2.1.2.	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görev ve Teşkilat Yapısı.....	33
2.1.2.1.	Görev ve Sorumlulukları	34
2.1.2.2.	Teşkilat Yapısı.....	36
2.1.2.2.1.	Merkez Teşkilatı.....	37
2.1.2.2.2.	Taşra Teşkilatı	37
2.1.2.2.3.	Kadro Durumu.....	39
2.1.2.3.	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaç ve Hedefleri.....	40
2.1.3.	Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Teşkilat Yapısı	43
2.1.3.1.	Görev ve Sorumlulukları	43
2.1.3.2.	Sunulan Hizmetler	44
2.1.3.3.	Amaç.....	46
2.1.3.4.	Teşkilat Yapısı.....	47
2.2.	VERGİ DENETİMİNDE GÖREVLİLER.....	49
2.2.1.	İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar)	49
2.2.2.	Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri.....	50

2.2.3.	Gelir Uzmanları	50
2.2.4.	Vergi Müfettişleri	51
2.3.	YABANCI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI	51
2.3.1.	ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ	52
2.3.2.	FRANSA'DA VERGİ DENETİMİ	53
2.3.3.	İNGİLTERE'DE VERGİ DENETİMİ	55
2.3.4.	AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ DENETİMİ	56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK VE BÜTÇE İLİŞKİSİ

3.1.	ETKİNLİK KAVRAMI	58
3.2.	VERGİ DENETİM ETKİNLİĞİ.....	58
3.2.1.	Vergi Denetiminde Etkinliğin Özellikleri	60
3.3.	VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER	61
3.3.1.	Vergi İdaresinin Örgütlenmesindeki Etkinlik	62
3.3.2.	Vergi Yasaları Uygulamasında Etkinlik	64
3.3.3.	Personel Yönetimi	65
3.3.4.	Vergi Mevzuatındaki Karmaşıklık ve Sık Değişim	66
3.3.5.	Teknolojik Altyapıda Gelişmeler	67
3.3.6.	Vergi Bilincinin Yerleşmemesi	69
3.4.	BÜTÇE DENGESİ.....	71
3.4.1.	Bütçe Açığı ve Nedenleri	73
3.4.1.1.	Kamu Giderlerinin Artması	74
3.4.1.2.	Kamu Gelirlerinin Azalması.....	77
3.5.	TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİN ETKİNLİĞİ KAPSAMINDA DENETİM ORANLARI İLE BÜTÇE GERÇEKLEŞMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	78
3.5.1.	Yıllar İtibarıyla Denetim Oranları.....	79
3.5.2.	Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı	83
3.5.3.	Matrah Farkı/ İncelenen Matrah.....	84
3.5.4.	Denetim Oranları ve Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki	86
3.5.5.	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama	87
3.5.6.	Verginin Bütçedeki Durumu	88

3.5.7. Yıllar İtibariyle Bütçe Gerçekleşmeleri	92
3.5.8. Denetim Oranları ile Bütçe Gerçekleşmeleri Arasındaki İlişki.....	100
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	114
ÖZGEÇMİŞ.....	123



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı Örgütlenmesi	37
Şekil 2. Vergi Dairesi Başkanlıkları Örgüt Yapısı.....	38
Şekil 3. Türkiye Merkezi Yönetim Bütçesinin Başlıca Kalemleri.....	93



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2015-2020)....	89
Grafik 2. 2015-2020 Yılları Arası Bütçe Açığı	103



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları	39
Tablo 2. Merkez Teşkilatı Unvanlara Göre Personel Sayısı	39
Tablo 3. Taşra Teşkilatı Unvanlara Göre Personel Sayısı.....	40
Tablo 4. Gelir İdaresi Başkanlığının Amaç ve Hedefleri	42
Tablo 5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Personel Sayısı.....	48
Tablo 6. Vergi Denetim Kurulu Örgütsel Tablosu.....	49
Tablo 7. Türkiye’de Mükelleflerin İnceleme Oranları	80
Tablo 8. İnceleme Türüne Göre Dağılımı	81
Tablo 9. 2015- 2020 Yılı Net Vergi Gelirleri.....	82
Tablo 10. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2006-2013)	83
Tablo 11. Bulunan Matrah Farkı/ İncelenen Matrah Oranı (2011-2016).....	85
Tablo 12. Tahakkuk-Tahsil Edilen Vergi Gelirleri (2015-2020).....	86
Tablo 13. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama	88
Tablo 14. Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2015-2020).....	89
Tablo 15. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2015-2020)	90
Tablo 16. 2015-2020 Yılları Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	91
Tablo 17. 2000-2005 Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi.....	95
Tablo 18. 2015-2020 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu	96
Tablo 19. Vergi Gelirlerinin Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%) (2015-2020)	99
Tablo 20. 2015-2020 Yılları Bütçe ve Denetim Oranı İlişkisi.....	100
Tablo 21. 2015-2020 Tahakkuk Tahsilat Verileri	101
Tablo 22. 2015-2020 Yılları Arasında Bütçe Açığı	102

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DIRCOF	Mali Kontrol Müdürlükleri
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DVNI	Ulusal ve Uluslararası Doğrulama Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMRC	İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi
IRS	İç Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
Md.	Madde
OECD	İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüz sosyal devlet anlayışı doğrultusunda, devletler ekonomi içerisinde istikrarı sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi görevler üstlenmiştir. Devletin bu görevleri yerine getirirken çeşitli harcamalar yapmaktadır. Bu harcamaların finansmanı olarak vergiler önemli bir paya sahiptir. Vergi, devlet tarafından gerçekleştirilen kamu hizmetlerini gerçekleştirmek ve finansmanını sağlamak için kişiler veya kurumlardan elde ettikleri gelirlerine nazaran, ivazsız ve zorunlu almış olduğu iktisadi değerdir (Karakoç, 2015: 414). Vergilemenin esas amacı kamu harcamalarının finansmanında kaynak yaratmaktır. Devlet, vergi gelirlerini toplumun vergi kapasitesine göre toplar. Mükelleflerin ödeme gücünü esas alarak vergileme işlemini gerçekleştirir.

Vergi, devletin egemenlik gücünden dolayı cebri olarak almış olduğu bir ödemedir. Verginin alacaklısı devlettir borçlusu ise kişilerdir. Kişiler bazen vergiye karşı direnç göstermektedir. Bundan dolayı kişiler vergi ödemekten kaçınma ya da daha az ödeme yolunu tercih ederler. Bundan dolayı kişilerin gerçek ödeme gücünün idareye bildirilmesi ile toplanan vergi gelirleri açısından doğrudan bir ilişki vardır. Bazı mükelleflerin idareye bildirdikleri beyanları çoğu zaman gerçekçi olmamaktadır. Burada, devlet çıkarları ile kişi çıkarları ilişkilendirilir. Yani devletin gerçekleştirdiği hizmet karşılığında vergi gelirlerini etkin toplayabilme amacı var iken, kişiler de ise fayda maksimizasyonu amacındadır. Vergi denetimi söz konusu ilişkinin sorunsuz devam etmesini sağlayacak önemli bir enstrümandır.

Vergide beyan sisteminin verimli bir şekilde çalışması için mükelleflerin dürüst bir şekilde davranması gerekir. Mükelleflerin doğru bir beyanname verdikleri ancak denetleme yoluyla anlaşılır. Denetim düzeyinin yüksek olmasıyla birlikte sıklıkla yapılması mükellefin kazançlarını doğru beyan etmeye yönlendirir. Bu durum vergi kayıp ve kaçacağını minimize etmeyi sağlar. Beyannameye dayalı vergi gelirlerinde vergi denetimine ihtiyaç her daim olacaktır.

Vergi denetimi sayesinde devlet, hedeflediği vergi gelirlerini en iyi şekilde tahsil eder. Bu sayede vergi kayıp ve kaçığı minimum seviyede gerçekleşir. Vergi denetiminin en önemli aracı vergi incelemesidir. Beyana bağlı gelirler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi üstünde inceleme yöntemi etkili bir öneme sahiptir (Yerlikaya, 2011: 1).

Vergi denetimi, idare ve vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına ne ölçüde uyduğunu tespit eder. Yapılan tespitler sonucunda belirlenen hataları her iki tarafın da düzeltilmesini sağlar. Denetim sistemi, sistemin kalitesini artırmak için *önleyici, yapıcı ve destekleyici* olmalıdır. Olay öncesinden ya da olay anında mükellefi vergi mevzuatıyla alakalı bilgilendirerek, mevzuatı bilmemekten kaynaklanacak yanlışları engellemek denetimin işlevidir (Savaş, 2000: 48). Denetim sisteminin yapıcı ve destekleyici özelliği gerçekleşen olaylar karşısında uzlaştırıcı ve çözüm odaklı bir sistemin var olmasını sağlar. Denetim kurumları, toplumun kalkınma hedefleri doğrultusunda, verimli, etkin ve ekonomik şekilde çalışma yürüten bir yapıdır.

Denetim sisteminin hedeflemiş olduğu amaca yönelik faaliyetin yapılabilmesi için uygulamaların bir plan doğrultusunda yürütülmesi gerekmektedir. Vergi yükümlüleri faaliyet alanlarına, iş hacimlerine göre sınıflandırılarak yapılması denetimlerin verimli olmasını sağlar.

Kamu sektöründe gelir ve giderler arasındaki bozulmaların nedenlerinden biri vergi kayıplarıdır. Bu olumsuz durum bütçede açık oluşmasına neden olur ve bütçede hedeflenen vergi gelirlerine ulaşılmasını engeller. Diğer bir deyişle gerçekleştirilen kamu harcamalarının finansmanını elde edilen gelirler karşılayamaz. Bunun doğal sonucu da bütçe açığıdır. Bütçe açıklarını minimize etmekte denetim mühim bir işleve sahip olur. Bundan dolayı denetlenen vergi yükümlüsü sayısının artırılması icap etmekte ve Vergi Denetim Kurulu'nun denetim kadrolarında kalifiyeli personellere gereksinim duyulmaktadır.

Denetim yapıldıktan sonra ise vergi kanunlarına ters bir durumla karşılaşılınca mükellefe caydırıcı cezalar uygulanması gerekmektedir. Vergi aflarının sıklıkla uygulandığı ülkelerde mükelleflerin yeni af kanunlarının çıkmasını beklemleri, cezaların caydırıcı olma özelliğini kaybetmesine neden

olur. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesini de teşvik eder (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 63). Vergi affı uygulamalarının vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkiler. Bu durumda mükellefler olduğundan daha az gelir beyan ederek devleti gelir kaybına uğratır. Devlet açısından vergi afları kısa sürede bütçe için gelir arttırıcı bir uygulama olsa da uzun dönem için bu durum geçerli değildir. Vergi affı uygulamasını yürürlüğe koyacak devletler, vergi affının amacını, zamanını doğru bir şekilde ayarlamaları, kısa ve uzun dönem etkilerini çok iyi analiz etmeleri gerekmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 37).

Vergi denetiminde etkinliği sağlamada vergi mevzuatının anlaşılabilir olmaması temel bir sorundur. Mükelleflerin vergi mevzuatındaki hükümleri kendilerince yorumlamasından dolayı yanlış anlaşılmalara neden olmaktadır. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması hem mükellefler için hem de idare için sağlıklı bir vergileme sürecini oluşturmaktadır. Çoğu zaman mevzuattan kaynaklı sorunun çözülmesi yeterli olmamaktadır. Bir ülkede kusursuz vergi kanunları uygulansa ve uyumlu idari sistem olsa bile etkin bir şekilde denetimin olmaması sistemin zamanla çöküşüne neden olur. Denetimin, vergi konusunda mükellefi eğitme, vergi bilinci oluşumunu sağlama, vergileme ilkelerini adil bir şekilde uygulama gibi amaçları mevcuttur. Temel amacı, mükellefleri vergi yasalarına uygun bir şekilde çalışmasını ve yönlendirilmesini sağlar (Katkat, 2007: 263).

Vergi denetiminin etkinliğini ölçen çeşitli göstergeler bulunmaktadır. Bütün gelir elde edenlerin takip işlemi, denetim sayısının yeterli olup olmadığı, toplanan vergilerin tahakkuk eden vergilere oranı ve toplanan vergilerin maliyet düzeyi gösterge olarak sayılabilir (Tezcan, 2004: 883).

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanamaması mükellef aleyhine olan bir durum olabilir. Çünkü denetimlerin verimli olmamasından dolayı devlet vergi geliri kaybına uğrar. Bundan dolayı devlet yeterli seviyede kamu hizmeti sağlayamaz ve hedeflenen kalitede olmaz. Devlet, vergi denetiminde etkinliği sağlamak için gerekli tedbirleri alarak uygun yöntemler geliştirmek zorundadır (Yavaşlar, 2010: 5).

Çalışmamızın amacı, vergi denetiminde etkili olan idarenin örgütsel

yapısı incelenerek, Türkiye’de vergi denetimindeki sorunları çeşitli göstergeler ölçüt alınarak bütçeye yansımalarının belirlemektir. Bu maksatla hazırlanan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, denetim kavramı ile vergi denetimi kavramı ilişkilendirilmiştir. Denetim ve vergi denetimi kavramları açıklanarak, vergi denetimin amacı, yöntemi ve fonksiyonlarına ilişkin açıklama yapılmıştır.

İkinci bölümde, Türkiye’de vergi denetiminde görevli kurumların teşkilat yapısı ile seçilmiş yabancı ülkelerdeki vergi denetim yapısı ve yöntemleri hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde, etkinlik kavramı tanımlanarak vergi denetiminde etkinliğin özellikleri incelenmiştir. Sonrasında vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörler hakkında bilgi verilmiştir. Türkiye’de vergi denetimi etkinliğinin bütçeyi ne yönde etkilediğini göstermek için çeşitli göstergeler ölçüt olarak ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramından bahsetmeden önce, denetim kelimesinin kökeninden bahsetmek konunun anlaşılabilmesine katkı sağlar.

Uluslararası kaynaklarda denetim ‘audit’ ile denetçi manasında ‘auditor’ kelimeleri kullanılmaktadır. Önceki dönemlerde yapılan işlemler az ve basit işlemlerdi. Gündelik hesapların kontrol edilmesinden sorumlu kişi, harcama yapmaya yetkili kişi ile gün sonunda yaptıkları işlemleri karşılaştırarak fikir alışverişinde bulunurlardı. Hesap kontrolünden sorumlu bu kişiye görevini dinleyerek yapmasından dolayı ‘dinleme’ kelimesinin İngilizce ve Latince karşılığı olarak ‘auditör’ (denetçi/denetleyen) kavramı kullanılmıştır (Okur, 2007: 3).

Türk dilinde ise ‘denetim’ kavramının eski kullanımı olan ‘rabk’ ve ‘rükup’ kökünden türeyen ‘murakabe’ kullanılmıştır. Bu kavram, bakma, gözetim altında tutma, gözetleme manalarına gelir (Atay, 1999: 18).

1.1 DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

Denetim kavramı, kurum veya kuruluşların planlanan kriterlere göre yeterliliğin belirlenmesi ve raporlanmak amacıyla yetkin birimler tarafından bulguların elde edilmesi ve ölçüm yapma süreci olarak tanımlanabilir (Bozkurt, 2013: 57).

Genel olarak denetim kavramı, ekonomik etkinliğin ve olayların daha önceden belirlenmiş ölçütlere ne derece uygun olduğunu saptar. Elde edilen sonuçların gerekli birimlere bildirilmek üzere, bilgi ve belgeleri toplayan ve objektif bir şekilde değerlendiren süreç olarak ifade edilir.

Vergi denetimi ise, vergi mükelleflerinin vermiş oldukları beyanlarının, tahakkuk edilecek vergi tutarının ve vergi idaresinin işleyiş sürecinin vergi kanunlarına uygunluğunun araştırılması, objektif bir şekilde delil toplanması ve bu delillerin incelenme sürecidir. Bu süreçte devletin ve mükellefin yapması gereken görevler vardır. Mükellef vergi beyanlarını doğru bir şekilde verme, devlet de verilen beyannamelerin doğruluğunu araştırmakla yükümlüdür. Araştırma sürecinde tarafsız bir şekilde belgelerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılan denetim, vergileme sürecine katkı sağlar.

Yaygın anlamıyla vergi denetimi, mükelleflerin vermiş oldukları beyanlarının gerçekliğini tespit etmek ve vergi idaresine bağlı merkez ve taşra teşkilatının iç yönetiminin denetlenmesini sağlayarak gerekli durumlarda gerekli incelemelerin yapılmasını içeren bir süreç olarak nitelendirilmektedir (Şeker, 1994: 7).

Vergi denetimi, vergi kanunlarına ne şekilde uygun davranıldığını, mali bilanço ve gelir tablosundaki kârın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğruluğu, hesaplamaların gerçekliğini belirtmek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Özer, 1997: 89).

Vergi denetimi ile mali denetim ilişkilendirilebilir. Esas olarak devletin, vergi gelirlerini tahsil ederken ve harcamalarını yaparken, devlete ait olan malları kullanırken belirlenen şartlara ve nizamaya uygunluğunun tespiti mali denetim olarak da ifade edilir.

Ülke içerisindeki sosyal ve ekonomik sebeplerden kaynaklı çeşitli uygulamalar idare tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu uygulamalar vergi indirim desteği, vergi istisnası ve vergi muafiyeti şeklinde sayılabilir. Sayılan bu uygulamaların sıklıkla gerçekleşmesinin olası sonucu olarak vergi kaçırma eylemi sorununu ortaya çıkarır. Bu durumdan dolayı vergi denetimi önemli hale gelmiştir. Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarındaki vergisel işlemlere ne derece uygun oldukları saptanır.

Etkin bir vergi denetimi, toplumun sosyal ve psikolojik esası, vergi ahlakı ile birlikte denetimin işlevselliğine dayanarak özgül bir vergileme fikriyle bütünleşebilmektedir. Vergi denetimi verimliliğinde süreklilik amaçlanması vergi incelemesi ile başlamaktadır. Vergilendirilecek ekonomik

dalların yapısından, vergilemeye konu olacak unsurların ve hakikatli bir vergilendirilebilir gelirlerin belirlenmesi çok yönlü bir işlevsel duruma dönüşebilmektedir.

Vergi denetimi esas olarak, vergi mükellefinin yürürlükte bulunan vergi mevzuatına uygunluğunu belirtmek amacıyla vergi idaresinin yapmış olduğu çalışmadır. Hem vergi yönetimi hem de mükelleflerin kanun ilkelerine göre ne yönde hareket ettiği belirlenir. Denetim sonucunda olumsuz durumlara karşı cezai müeyyide uygulanır. Uygulanacak müeyyide durumun tekrarlanmaması için caydırıcı nitelikte olması gerekir. Çünkü mükelleflerin vergi kayıp ve kaçağına neden olacak usulsüzlüklere karşı cezai müeyyide uygulanacak düşüncesi mükellefi doğru beyanname vermeye yönlendirecektir.

Beyana dayalı vergi sistemlerinin ölçütü vergi denetimidir. Verilen beyannamelerin doğruluğunu araştırmak, vergi sistemlerinin güvenilir bir şekilde işlendiğini tespit etmek denetimde ölçüt olarak ele alınmaktadır. Devlet, denetim yetkisini kanunların çizdiği sınırlar dahilinde kullanmaktadır.

Vergi denetiminin özelliklerini ise şu şekilde sıralayabiliriz (Baytar, 2006: 72-74);

- Vergi denetimi, araştırıcı ve sonuç odaklıdır.
- Vergi denetimi, bir hesap denetimidir.
- Vergi denetimi, hukuksaldır.
- Vergi denetimi, müeyyide niteliğine hakimdir.
- Vergi denetimi, objektiftir.
- Vergi denetimi, kamusal etkinliğe sahip bir denetimdir.

1.2. VERGİ DENETİM AMACI

Vergi denetimi, vergi güvenlik önlemlerinin en temel araçlarından biridir. Vergi denetimi öncesinde, istenilen sonuçları elde etmek için vergi denetimi belirtilen amaçlara göre yapılır. Vergi denetimin esas gayesi, mükelleflerin

beyannamelerinin gerçekliğini saptamak, vergi yasalarının kullanma imkanlarını kontrol etmek ve kullanımdan kaynaklanan noksanlıkları saptamaktır.

Vergi denetiminin önemli amaçlarından biri vergiden kaçınmanın artmasını engelleyerek vergi hasılatları ile mükelleflerin vergi ödeme uyumluluğunu arttırmaktır. Vergi denetimi aracılığıyla mükelleflerin vergi hakkında bilgi sahibi olması sağlanır. Vergi denetimi, idarenin hedeflediği vergi hasılat düzeyine kısa süre içerisinde ulaşılmasına katkı sağlar.

Vergi ödemelerini mükelleften etkin bir şekilde tahsil etmek için, mükellefin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma arzularını engellemek maksadıyla vergi denetimi derinlemesine yapılır. Vergi denetiminin amaçları şu başlıklarca incelenmiştir. Mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaç olarak dört başlık şeklinde ele alınmıştır.

1.2.1. Mali Amaç

Vergi denetiminin temel amacı, vergi gelirleri tahsilatının yükseltilmesiyle bütçeye ilave referans sağlamaktır. Beraberinde vergi denetimin varoluşu vergi kayıp veya kaçığına sebebiyet verecek faktörleri belirler. Bu yönde mükelleflerin hükümlerini göz önünde bulundurmasını sağlayarak indirekt olarak bütçe gelirlerinin azalmasını da önler (Yıldırım, 2011: 33). Vergi gelirlerinin, eksik tahsil edilmesi ve zamanında tahsil edilememesi gibi durumlardan dolayı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde finansal zorluklar yaşanır. Kamu harcamalarının finansmanı vergilerle karşılandığı için vergi gelirlerinin sürekli ve düzenli tahsil edilmesi gerekir. Etkin bir vergi denetim sistemi ile vergi gelirlerini sağlıklı bir şekilde tahsil etmek mümkündür.

1.2.2. Ekonomik Amaç

Devletin maliye politikası yardımıyla amaçladığı ekonomik istikrara, ekonomik büyümeye ve kalkınmaya ulaşmasını sağlamak vergi denetiminin ekonomik amacıdır (Tecim, 2008: 58). Bütçe içerisinde yüksek bir orana sahip olan vergiler etkin bir denetim ile vergi kayıp ve kaçaklarının en az düzeye indirgeyebilme yetisine sahiptir. Vergi denetiminin, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik ekonomik amacı da bulunmaktadır. Kayıt dışına yönelik gelirler tespit edilerek kayıt altına alınır. Vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplanması bütçede açık oluşmasını engeller ve devletin borçlanma ihtiyacını da azaltır. Borçlanma karşılığında faiz ödeme yükümlülüğünden kurtularak gelir dağılımındaki düzensizliğini de kontrol altına alınmasını sağlar.

Ülkelerin iktisadi, sosyo-kültürel alanlardaki hizmetlerinin finansmanı olarak vergi gelirleri önemlidir. Ülkeler vergi gelirlerini arttırmak için vergide kayıp ve kaçakçılığını en aza indirmek mecburiyetindedir. Vergi kaçakçılığı, sorumluluktan kaçma, beyanname vermeme, gelirin gizlenmesi gibi kanuna karşı gelerek verginin olması gerekenden daha az ödenmesidir (Arıkan ve Ay, 1995: 88).

Devletin ekonomiye müdahaleci fonksiyonuyla birlikte, ülke kalkınmasına yönelik gayelerinin gerçekleştirilmesinde vergi gelirlerinin vergi giderleri arasındaki farkın düşük düzeyde ya da eşit olması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Devletin yaptığı kamu hizmetlerinin maliyetinin varlığını yadsınamamak gerekir. Devlet, türlü işlevler sayesinde yaptığı hizmetler karşılığında elde ettiği gelirleri bunun için kullanır. Bu nedenle gelir ve giderlerinin de hemen hemen denk artması gerekmektedir.

1.2.3. Sosyal Amaç

Sosyal devlet anlayışı doğrultusunda, bireyler sosyal ve iktisadi haklarını kullanarak ülke içerisinde insan onuruna yaraşır bir yaşam sürmek istemektedirler. Devlet bu anlayışa göre toplum yaşamına müdahale ederek milli gelirin adil dağılımını sağlar ve toplum yapısını bozucu etkenleri ortadan kaldırır. Devlet, sosyal devlet anlayışına göre gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltmaya yönelik bir vergi programı uygulamaktadır. Anayasanın 73.

maddesinde maliye politikasının sosyal gayesi olarak vergi yükünün adil ve eşit paylaşılması belirtilmiştir (Beşel, 2017: 14-15).

Ülkede oluşan sosyal refah, sosyal adalet ve eşit gelir dağılımının mevcut olması vergi denetimin sosyal amacı sayesinde (Tecim, 2008: 57). Vergi denetiminde istenilen fonksiyon gelir dağılımını düzenleyerek adil bir vergileme sağlamaktır. Bu durum vergilerin ödeme gücüne göre hesaplanmasıyla olabilir. Böylece vergi yükü toplumda düşük, orta ve yüksek gelir grupları arasında tutarlı dağılır. Bu grupların denetlenmesi ile vergi kayıp oranları düşük seyrederek ve gelir dağılımında adaletli bir durum oluşur. Sonuç olarak toplumun sosyal uyum ve sosyal refahın aktif olduğu söylenir.

1.2.4. Hukuki Amacı

Kamu hizmetlerini talep eden vatandaşın vergi vermek; devlet ise, vergi sistemini düzenlemek ve gereken vergiyi tahsil edebilmek için, vergi mükelleflerinin hukuka karşı davranışının denetlemek mecburiyetindedir (Yeniçeri, 2014: 17).

Vergi denetiminin hukuki amacı, Anayasada kanun maddesiyle düzenlenmiştir. Vergi gelirlerin iktisadi yükümlülüklerin eklenmesi, değişiklik yapılması, yürürlükten kaldırılması ile tahsilatı da kanun ile yapılmaktadır (Tecim, 2008: 60). Özetle, vergi denetiminin hukuki amacı, kanunlar ile yürürlüğe giren vergilerin tekrar kanun çerçevesi içerisinde tahsilatının yapılması ve kurumun düzen içerisinde kanun hükümlerine uygun bir şekilde çalışmasına yön vermektedir (Gez, 2011: 45).

Vergi denetiminin bir başka hukuki amacı da vergi yasalarının yerinde uygulanmasını sağlamada yardımcı olmaktır. Bu sebeple devletin denetimde hangi düzeyde etkin olduğunun belirtilmesi önemlidir. Vergi denetimini tek başına vergi tahsilatını gerçekleştirme şeklinde algılamamak gerekir. Buna ek olarak vergi denetimi devletin gücünün de belirtmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 50).

Devletin düzenlediği vergileri olması gerektiği gibi uygulamak, devletin

egemenliğinin, itibarının ve doğruluğunun belirtisidir. Bunun için devlet egemenlik gücü sayesinde yürürlüğe koyduğu vergileri, etkin bir şekilde uygulamak zorundadır.

Uygulamanın faal olmasının tek yolu ise vergi denetim sisteminin var olmasıdır (Aydın, 2006: 61).

1.3. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin fonksiyonları, araştırma, önleme ve eğitici fonksiyonu olarak  kısımda incelenmektedir.

1.3.1. Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminde büyük önem arz eden işlev araştırma fonksiyonudur. Mükellefler tarafından denmiş olan vergilerin hangi düzeyde doğru olduğunu araştırmak ve saptamak gerekir. Defter, kayıt ve belgeleri inceleme altına alınmasıyla eksik ödenen verginin ve ödenmesi gereken verginin belirlenmesi bu fonksiyonun bir göstergesidir (vet, 2010: 17).

Devletin, incelemeye tabi mükelleflerin beyanlarını nitelikli bir şekilde denetlememesi, mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunun da belirlenmesini engeller. Bundan dolayı inceleme sonucunda yaptırımlar işlevselliğini yitirir (şeker, 1994: 35).

Araştırma fonksiyonu denetimin birincil fonksiyonlarından biridir. Çünkü denetleme araştırma ile birlikte gerçekleşir. Araştırma fonksiyonu etkin bir şekilde yerine getirilirse vergi denetimi işlerlik kazanır. Araştırma aşamasında defterlerin, kayıtların ve belgelerin elde edilmesi gerekmektedir. Bu belgelere istinaden vergi incelemesi yapılarak bilgi ve belgelerin doğruluğu saptanır. Vergi incelemesinde saptanan noksanlıklar doğrultusunda ödenecek verginin doğru hesaplanmasına yardımcı olmaktadır.

1.3.2. Önleme Fonksiyonu

Önleme fonksiyonun esası, vergi mevzuatına aykırı hataların yapılmasını önleyerek ve hataların kökünden ortadan kaldırılmasını sağlamaktır (Tecim, 2008: 64).

Önleme fonksiyonun etkin bir şekilde yapılması için vergi mükelleflerinin sıklıkla denetlenmesi gerekir. Mükellefte bu durumdan dolayı her zaman denetleme yapılacağı fikrini oluşturur. Denetim yapacak personelin denetim anında mükellefin vergi mevzuatıyla alakalı sorularını cevaplandırarak mükellefi bazı konularda bilgilendirerek ve uyarılarda bulunarak denetimin önleme işlevselliğine katkı sağlamaktadır (Kulmanova, 2006: 10).

Vergi incelemesinin yapılması sonucu cezalı tarhiyatla karşılaşma beklentisi mükellefleri vergi kaçırmadan az da olsa caydırıcı niteliği önleme fonksiyonu ile gerçekleştirebilir. Mükelleflerin olanaklar dahilinde belirli aralıklarla denetlenmesi ve gözlemlenmesi ile mümkündür (Özker, 2002: 178).

Yanlış ve hilenin yapılmasını önleyici bir etki sağlayarak, yanlışların kaynağını ortadan kaldırılması bu işlevin dayanağını oluşturur. Vergi mükellefinin her zaman denetime tabi olduğu düşüncesi yerleşmiş olur. Bu nedenle mükellefin hatalı ve hileli beyannameler vermesini önler.

1.3.3. Eğitici Fonksiyonu

Vergi denetim elemanlarının yalnızca denetleme yaparak sonucunda gerekli müeyyideler uygulamaktan ziyade vergi konusunda mükelleflere bilgilendirici hizmetler sunması gerekir. Mükelleflerin mevzuata aykırı hatalarını ve eksik yönlerinin anlatılması gerekmektedir. Bundan dolayı eğitici fonksiyon hem idare hem de mükellef açısından denetimin etkinliği için önemlidir (Somuncu, 2014: 139).

Mükellefler üzerine düşen sorumluluklarını yerine getirirken kanunlara yeteri derecede uyum sağlayamamalarından dolayı hata yapabilmektedirler. Denetleme boyunca buna benzer konularda mükelleflere bilgi verilerek bilinçlendirilmesi gerekmektedir (Şin, 2005).

Eğitici fonksiyon hem mükellefin hem de vergi incelemesi yapan personelin bilinçli olmasına katkı sağlamaktadır. İnceleme sırasında mükellefe vergi konusunda bilgi verilmesi mükellefin konuya hâkim olmasını sağlar. Bunun sonucunda vergi ile ilgili konularda mükellef ve idare arasında bir uyum sağlanır.

1.4. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Çeşitli vergilerden dolayı mükelleflerin defter, belge ve işlemlerinin hangi biçimde incelenmesi gerektiği inceleme yöntemi etabında yapılan çalışmalar, sabit kurallara bağlı olmayıp, inceleme elemanlarının bilgi ve kabiliyetleri ile karşılaşılan pozisyonlara göre oluşmaktadır (Özdamar, 1988: 37).

Denetim işlevinin yerine getirilmesinde, denetim sürecinde uygulanacak unsurlar ve yöntemler gerçekleştirilen denetimin çeşidine göre değişmektedir. Uygulanacak denetim yönteminin çeşidinin bilinmesi denetim fonksiyonu bakımından önemlidir (Atay, 1999: 36).

Vergi idaresinin uygulamadaki denetleme yöntemleri mevcuttur. Vergi denetim usulleri aynı zamanda, vergi tarhında ön işlemler veya vergi idaresinin bilgi edinme usulleri olarak da belirtilmiştir (Üstün, 2013: 34).

Mükellef bazen elde ettiği gelirin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilir. Bu durumda vergi idaresi bunları belirlemek için türlü denetim araçlarını kullanmaktadır. Bu araçlar, yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak belirlenmektedir. Bu araçların birbirleriyle ilişkili bir şekilde kullanılması etkinlik açısından önemlidir (Karaboyacı, 2014: 213).

Vergi denetiminde incelenen defter, belge ve bilgileri esas alarak inceleme elemanları tarafından değerlendirilmeye alınmaktadır. İncelenen mükellefin hatalı, hileli beyanlarının tespitinde önemli bir delil ölçütü olarak değerlendirilmektedir.

Bu durumda ülkemizde vergi denetim yöntemleri; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak dört başlık şeklinde incelenmektedir.

1.4.1. Yoklama

Yoklama kavramı, belirlenmesi gereken şeyin belirli bir vakitte ve mekânda kontrol edilmesini sağlayan bir fiildir. Vergi hukuku açısından tanımı, vergi mevzuatındaki hükümlerin uygulanması için saptanması gerekli halin irdelenmesi etkinliğidir (Söyler, 1987: 32). Yoklama, mükellefin defter kayıtları ile beyanlarının doğruluk payının araştırılmasıdır.

Yoklama, vergi mevzuatındaki hükümlerin fiiliyata geçmesini sağlamak için gerekli durumları yoklamaya yetkili personeller aracılığıyla araştırılması biçiminde tanımlanır (Arıca, 1989: 511).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi denetim metotlarından birincisi ve uygulanması en kolay yoklamadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 121). Yoklamanın VUK'nda yer alan denetim metotları arasında ilk sırada olmasının sebebi; vergi idaresinin mükellefiyetle ilgili ilk olarak yoklama ile bilgi sahibi olmasındandır (Karaboyacı, 2014: 218-219).

Verginin tahsil aşamasına, verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra geçilir. İdare vergi mükellefinin beyanına dayanarak vergiyi tahsil etmektedir. Beyan esaslı sistemde çoğu zaman mükellefin eksik ya da hiç beyanname vermeyerek vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Bu durumun oluşmaması için yoklama yönteminden faydalanılmaktadır (Mutluer, 2011: 85). Yoklama yönteminin amacı, mükellef ile alakalı maddi olguları, kayıt ve belgeleri araştırmak ve saptamaktır. Vergilemeye etki edecek bazı bildirilerden mükellefin bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bildirilerin zamanında, tam ve doğru yapılmamasından dolayı vergi gelirinde kayıp

yaşanmaması için yoklama yönteminden faydalanılmaktadır.

Yoklama, sadece beyan edilmeyen vergilerin saptanmasında değil bu duruma sebep olacak durumların ortaya çıkmadan önce idarenin bilgilenmesidir” (Özbalcı, 2010: 431). Diğer bir ifadeyle yoklama, vergilendirme sürecini netleştirmektir. Yoklama sürecinde o an ki duruma uygun anlık müdahaleler yapılarak denetimde etkinlik sağlanmak istenmektedir (Kızılot ve Taş, 2009: 113).

Yoklama işleminin hususunu meydana getiren işlevler:

- Defterlere yöntemine uygun kaydın varlığının saptanması,
- Veraset vergisi konusunda beyan ile ilgili bir gayrimenkulün özünün yerinde belirlenmesi,
- Faturasız mal olup olmadığının denetlenmesi,
- Gelir vergisi konusunda işe başlama ve işi bırakmanın tespit edilmesi,
- Kiraya verilen gayrimenkulün doğrulanması,
- İnceleme konusu olan ödeme kaydedici cihazların kullanılıp kullanılmadığının araştırılması,
- Levhasının asılı olup olmadığının kontrol edilmesi,
- Yolcu listesi, sevk irsaliyesi, fatura gibi belgelerin taşıtlarda bulunup bulunmadığının tespit edilmesidir (Mualla, Kumrulu ve Çağan, 2006: 99- 100).

Özetle yoklamanın esas maksadı vergiyi doğuran olayla ilgili birçok hususun saptanmasını sağlamaktır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284).

VUK’nun 128.maddesinde yoklamaya sorumlular:

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler (özel yoklama yetkilileri),
- Vergi incelemesinde yetkili olanlar (vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar),

- Gelir uzmanları tarafından yoklama yapılmaktadır (Somuncu, 2014: 147).

Yukarıda belirtilen yetkili herkesin yoklama ile ilgilenmediği söz konusudur. Çünkü iş yükünün fazla olmasından kaynaklı görev dağılımı yapılmıştır. Örneğin, vergi inceleme elemanları, inceleme işlemiyle uğraşırken yoklama memurları yoklama işiyle ilgilenmektedir. Yoklama memurları, yoklama yaparken daha adil ve gerçekçi saptamalarda bulunması gerekir. Saptamaların bu şekilde sonuç vermesinde yoklama memurlarının almış oldukları mesleki eğitimlerin katkısı önemlidir.

Yoklamanın ne zaman yapılacağı tam olarak belirtilmemektedir. Mükellefe yoklamaya başlanacağı zamanla ilgili bilgi verilme zorunluluğu yoktur. Mesai saatleri içerisinde ya da işin özelliğine göre gece vaktinde de yapılabilir (Tosuner ve Arıkan, 2015: 156). Yoklamaya yetkili olan personelin kimliklerini ibraz etmeleri zorunludur. Yoklama sırasında elde edilen bulgular yoklama fişine, yoklama tutanağına kaydedilir. Bu belgeler daha sonra vergi incelemesinde kanıt olarak değerlendirilir (Demirkan, 2000: 50).

Yoklama temel olarak işyerinde gerçekleştirilir. Ancak yoklamanın işyerinde yapılmasına imkân yok ise ya da iş yerinde gerçekleşemiyorsa farklı bir mekânda yoklama yapılabilir. Mesela işyerinin bulunmadığı gayrimenkul sermaye iradı türünde gerçekleştirilecek yoklama mükellefin ikametgahında yapılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 126).

Yoklama bittikten sonra tutanak olarak yoklama fişi tutulur. Bu yoklama fişleri tarihlenerek iki kopya düzenlenir ve o sırada yoklamaya yetkili kişi tarafından imzalanır. Fakat o esnada yoklamaya yetkili kişiler yoksa ya da imzalamak istemezlerse keyfiyet fişi tutulur ve bu fiş kolluk kuvvetlerinden biri ya da muhtar ve ihtiyar meclisi tarafından imzalanır. Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu bir karara göre mükellefin veya yetkili personelin imzası olmayan yoklama tutanağı hukuk açısından geçerli değildir ve bu tutanağa dayanılarak yapılan tarhiyatta isabet yoktur. Yoklama fişinin bir örneği yoklama yapılan kişiye ya da kişinin ikametgahına 7 gün içerisinde postalanır. Diğer yoklama fişi de vergi dairesinde mükellef dosyasına konulur (Tosuner ve Arıkan, 2015: 156).

Yoklama fişleri vergi idarelerinde ve yargı makamlarında delil olarak değerlendirildiğinden önem arz etmektedir ve imzalanırken özen gösterilmesi gerekir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 128).

Vergi uygulamasının zorunlu kıldığı durumlarda ‘toplu yoklama’ da yapılmaktadır. Toplu yoklamada birden çok mükellef incelemeye alınır ve yoklama cetvelleri hazırlanır neticeler bu cetvellerde sunulur (Yurteri, 2012: 260)

1.4.2. Vergi İncelemesi

Türkiye’deki vergi sistemi, genel olarak beyan temeline dayanmaktadır. Beyannameyi vergi mükellefi, vergi matrahını doğru ve eksiksiz bir şekilde vermekle yükümlüdür. Beyan edilen bu vergi matrahlarının doğruluğu vergi incelemesi yöntemi aracılığıyla denetlenmektedir (Kızılot, 1999: 7).

Vergi incelemesi derinlemesine gerçekleştirilen bir vergi denetim metodudur (Karaca ve Demirgil, 2014: 370). “Vergi incelemesi yapılırken vergi hükümlerinden ziyade toplumun sosyo-psikolojik yönüyle de ilişkilendirilir. Bu yönü ile mükellef üzerinde detaylı bir araştırma yapılması diğer yöntemlerden farklı bir önemli özelliktir (Çetinkaya, 2002: 141).

Vergi incelemesi, vergi mükellefinin defterlerini, kayıtlarını ve belgelerini mevzuata uygunluğunu araştıran bir yöntemdir. Vergi incelemesi sonucunda aykırı bir durumla karşılaşılırsa inceleme esnasında elde edilen her türlü kanıtları değerlendiren araştırma faaliyetidir (Şeker, 1994: 35).

Vergi incelemesinin amacı, ödenen veya ödenecek verginin doğruluğunu araştırmaktır. Vergi mükelleflerinin vergi beyannamesini dikkate alarak ihbar ve şikayetleri değerlendiren bir denetim faaliyeti yürütür (Tosuner ve Arıkan, 2015: 160). Yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimine göre kapsamlı içeriğe sahip ve nitelikli bir denetim çeşidi vergi incelemesidir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 319).

Vergi incelemesi ile vergi mükellefi ve vergi sürecindeki işlemlerin

derinlemesine araştırılarak ödenmiş ya da ödenecek verginin doğruluğu mükellef beyannamelerine göre kontrol edilir (Akman, 2011: 153). Vergi incelemesi ile verilen beyannameler dikkate alınarak ödenen verginin eksik ya da fazla tutarı saptanır. Eksik ödenen verginin tespiti yapıldığında ikmalen ya da resen tarhiyat yaparak bu eksikliğin giderilmesi sağlanır. Vergi idaresi, vergi kaybını en aza indiren çalışmalar yaparak mükellefi doğru beyanname vermeye ve gönüllü vergi ödemeye teşvik eder.

Vergi inceleme yöntemi etkin bir personel kadrosu ile yeni nesil teknolojiden yararlanarak gerçekleştirilir. İdarenin vergi incelemesinde etkinliği sağlayamamasının nedenleri olarak, bir denetim programının hazırlanmaması, faydalanılan teknoloji veri tabanının oluşmaması, incelemenin işlem sayısı olarak yetersiz olması ve personelin işlem aşamaları hakkında bilgi düzeyinin eksik olması şeklinde sayılabilir (Aydemir, 1995: 237-238).

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı ödenecek verginin doğruluğunu araştırma faaliyeti olarak belirtilmiştir. Vergi incelemesinin mali amacının yanında iktisadi, sosyo-ekonomik, hukuki ve politik amaçları da belirtilmiştir (Arslan ve Biniş, 2014: 445).

VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapacak yetkin kişiler şu şekildedir:

- Vergi Müfettişleri
- Vergi Müfettiş Yardımcıları
- İlin En Büyük Mal Memuru
- Vergi Dairesi Müdürü
- Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesine yetkilidirler (Erkuş ve Ünal, 2014: 87).

VUK'nun 137. maddesinde, defter ve kayıt işlemek, evrakları ve belgeleri saklamak ve sunmak zorunda kalan vergi mükellefleri vergi incelemelerine dahil edilmektedir.

Yürürlükte üç tür vergi inceleme yöntemi bulunmaktadır;

- *Tam İnceleme*: Mükelleflerin bütün iş ve faaliyetlerini her çeşit matrahla ilgili unsurları dahil edecek şekilde ortaya çıkaran inceleme çeşididir. Bahsedilen incelemede mükellefin tabi olduğu vergiler karşısında bulunduğu durumu, bir ya da daha fazla vergilendirme dönemini de kapsayacak şekilde belirlemeye özgü incelemeler yapılır.
- *Kısa İnceleme*: Vergi matrahını meydana getiren unsurlardan bir ya da daha fazlasını belli bir yönüyle içine almaya yönelik gerçekleştirilen inceleme çeşididir.
- *Karşıt inceleme*: Yürütülen vergi incelemesi sırasında ihtiyaç duyulan belirli hususlarda başka mükellefler nezdinde gerçekleştirilen inceleme çeşididir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 9-10).

1.4.2.1. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar:

Vergi incelemesi sırasında mükellefin sahip olduğu haklar:

- Fiili envanterin yapılması durumunda gerçekleştirilen masrafların mükellefe ödenmesi isteği,
- İnceleme yapan personelin kimliğini görme isteği,
- Mükellefin mekanının müsait olmamasından dolayı vergi dairesinde yapılmasını isteme hakkı,
- İncelemenin konusunu ve içeriği hakkında bilgi sahibi olmak istemesi,
- İnceleme zamanı olarak mesai saatleri içerisinde yapılmasını istemesi,
- İnceleme iş yerinde yapılacak işi aksatacak şekilde yapılmamasını istemesi,
- İnceleme elemanları tarafından istenilen defter ve belgeleri hazırlamak için ek süre istemesi,
- İnceleme sonucunda hazırlanan raporunun yasalara uygun olmasını istemesi,
- İncelemenin mevzuatta belirtilen sürede sonuçlandırılmasını istemesi,
- İnceleme sürecinin her aşamasında bilgilendirilmek istemesi,
- Arama kararını görmek istemesi,

- Yapılan ihbarın gerçek olmamasından dolayı mükellef kendisini ihbar edenin ismini öğrenmek istemesi,
- Mükellef inceleme sırasında yanında avukatını ya da mali müşavirini bulundurmak istemesi,
- Mükellef gerekli durumlarda dava açma ve uzlaşma hakkını kullanmak istemesi.

1.4.2.2. Mükelleflerin Yükümlülükleri

Mükelleflerin sahip oldukları haklarının yanında mecburi yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu yükümlülükleri yerine getirmedikleri takdirde cezai yaptırımlara maruz kalmaktadır.

Mükelleflerin mecburi yükümlülükler aşağıdaki gibi sıralanabilir (VUK, Md. 253,254,255,256):

- *Bildirim*: Mükellefin mecburi yükümlülüklerin ilki olan bildirim ödevidir. Mükellefin işe başlaması, işi bırakması veya iş yerinin değiştirmesi yani iş ile ilgili değişiklikler vb. konuları bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır. Bu bildirimlerin kanuni süre içerisinde yerine getirilmediği tespiti halinde usulsüzlük cezası kesilir.
- *Defter Tutma*: Diğer bir yükümlülük de defter tutmadır. Mükellefler, vergi ile alakalı yaptıkları faaliyetler ve işler ile ilgili hesap niteliklerini ve sonuçlarını belirtmek gayesiyle defter tutmak mecburiyetindedir. Defter tutma sorumluluğunu istenilen şekilde yapmayan mükelleflere usulsüzlük cezası kesilir.
- *Belge Temini ve İptali*: “Mükellefler, VUK’unda belirtilen belgelerin vergi dairesinin bulunduğu yerdeki matbaalarda bastırarak veya noter tarafından tasdik edilerek kullanır. Mükellef işi bıraktığı vakit elinde kalan belgelerin vergi dairesinin tutanağı ile birlikte iptal etmek zorundadır.
- *Belge Düzenleme*: VUK’na tutulması gereken ve üçüncü şahıslarla yapılan işlere ait kayıtların belgesinin düzenlenmesi mecburdur.
- *Belge Saklama ve Gösterme*: Defter tutmak mecburiyetinde olanlar,

defterlerini ve belgelerini içerisinde bulundukları yılı takip eden beş takvim yılı boyunca saklamak mecburiyetindedir. Defter ve belgeleri yetkili kişilerin istemesi üzerine göstermek zorundadır.

- *Diğer Yükümlülükler:* Mükelleflerin yerine getirmek zorunda olduğu diğer yükümlülükler VUK'nun 257. maddesinde düzenlenmiştir.

1.4.2.3. İncelemen Elemanlarının Yükümlülükleri

Vergi inceleme sırasında inceleme elemanlarının yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülükler bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İnceleme elemanı olduklarını gösteren bir kimlik veya belgeyi incelemeye başlamadan önce ilgili kişiye göstermek,
- Hakkında inceleme yapılacak olan kişiye incelemenin konusu, kapsamı hakkında bilgi vermek,
- Vergi incelemelerini geçerli bir neden olmadığı takdirde incelemeye tabi olanın işyerinde gerçekleştirmek,
- İnceleme mükellefin işyerinde gerçekleştiriliyorsa mükellefin izni olmaksızın mesai saatleri dışında inceleme yapmamak,
- Zaruri durumlardan dolayı dairede gerçekleşen vergi incelemelerinde defter ve belgeleri mükelleften yazılı olarak talep etmek,
- Mükellefin teslim ettiği defter ve belgeleri tutanak düzenleyerek teslim almak,
- Aynı şekilde bu belgeleri bir tutanakla mükellefe geri vermek,
- Mükellef hakkındaki bilgileri kimseyle paylaşmamak,
- İnceleme sırasında tutulan tutanakların birer örneğini nezdinde inceleme yapılabilmektedir,
- İhbar ya da inceleme sonucunda bir mükellefin vergi kaçırıldığı tespit edilip arama kararı çıkmışsa mahkemeden alınan arama kararını ve kimliğini mükellefe göstermek ve aramanın kapsamı ve amacı hakkında bilgilendirmek,
- Aramayı çalışma saatleri içerisinde gerçekleştirmek,
- Aramalı vergi incelemelerini en fazla üç ay içinde bitirmek ve suç delili olmayan defter ve belgeleri tutanakla geri vermek,

- İnceleme sırasında tutanaklara mükellefin görüş ve itirazlarını yazmasına izin vermek,
- İnceleme sonunda incelemenin yapıldığına dair mükellefe bir belge vermektir (GİB, 2014).

1.4.2.4. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin, denetimlerden sonra uygulanan cezanın mükellef üzerinde caydırıcı nitelikte olması gerekir. Bu sayede yanlış ve hileli işlemlerin azalmasına katkı sağlar. Vergi incelemesindeki hedeflerin etkili bir şekilde gerçekleşmesi önleme fonksiyonuyla hem mükellefleri ikaz etmeye hem de bilgilendirmeye destek olur. Böylece hem eğitici hem de yapıcı yönlerini gösteren düzeltici fonksiyona sahiptir (Can, 1981: 68).

Vergi incelemesinin işlevleri şu şekildedir;

- Mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi,
- Vergi kayıp ve kaçagını önleme işlevi,
- Suç niteliğinde yapılan işlemleri, eksiklikleri ve hilelerin araştırılması ve buna göre cezalandırılması,
- Vergi hasılatının üst düzeye çıkarılması işlevi,
- Muhasebe, kayıt ve belgelerin düzenli bir şekilde tutulmasının işlevi,
- Vergide adaletin yanında sosyal adaleti de sağlama işlevi,
- Vergi emniyetinin sağlanmasına yardımcı birimlerin geliştirme işlevi,
- Vergi idaresinin hem mükellef hem de yargı birimleri arasındaki güven probleminin çözümleme işlevi,
- Vergi idaresi personelinin, mükellefin ve hesap tutan birimlerin hem bilgi hem de eğitim düzeylerinin tatmin edici bir düzeyde olması,
- Denetimde etkinliği sağlayacak denetim personelinin sayı olarak artırılması ve verimli bir şekilde kullanılması,
- Vergi mevzuatının saydam ve anlaşılır bir şekilde olması,
- Vergi inceleme programının planlı ve sistematik bir şekilde uygulanması,

- Vergi incelemesi yapılırken son sistem teknolojiden faydalanılması,
- Vergi denetim birimlerinin örgütlenmedeki yapısal sorunların çözülmesi, şeklinde özetlenebilir (Şeker, 1993: 54).

Yukarıda sıralanan özet bilgiler doğrultusunda vergi incelemesinin fonksiyonlarını araştırıcı, önleyici ve düzeltici fonksiyonlar olarak üçe ayrılmaktadır.

1.4.2.4.1. Vergi İncelemesinin Araştırma Fonksiyonu

Vergi incelemesinin temel fonksiyonu araştırma fonksiyonudur. Vergi Denetim Kurulu, vergi inceleme yöntemi ile mükellef beyannamelerinin gerektirdiği şekilde denetimini etkin bir şekilde sağlamak durumundadır. Buna göre vergi incelemesi sonucunda oluşan usulsüzlükler karşısındaki yaptırımlar işlevselliğini yitirir. Bundan dolayı inceleme etkinliğinde araştırma fonksiyonu önemlidir.

1.4.2.4.2. Vergi İncelemesinin Önleme Fonksiyonu

Vergi incelemesi sonucunda yapılan usulsüzlüklerin cezai müeyyidenin caydırıcı olma özelliği bu usulsüzlüklerin ortaya çıkmasında önleyici olur. Caydırıcı bir yaptırımın başarılı bir netice vermesi için vergi mükelleflerinin ara incelemeye tabi tutulmaları zorunlu durum haline gelir. Bu işlev mükelleflerin beyannamelerini gerçekçi ve hatasız bir şekilde verilmesine katkı sağlar.

1.4.2.4.3. Vergi İncelemesinin Düzeltici Fonksiyonu

Bu fonksiyon vergi inceleme aşamasında ve diğer aşamalarda mükelleflere bilgi verilmesini ve eğitilmesini sağlar. Bu ayrıntı günümüzde vergi idarelerinin zamanla daha da önem verdiği bir durumdur.

1.4.3. Arama

Vergi anlamında arama Vergi Usul Kanunu'ndan hareketle bir vergi mükellefinin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğini gösteren deliller mevcutsa incelemeye yetkili kişiler devreye girmektedir. Aldıkları ihbar ile ya da kendi takdir yetkisini kullanarak suç işlediği belirtilen, mükellef ya da bu olayla ilgili olan şahısların iş yerlerinde, ev adreslerinde yapılan araştırma işlemidir. Arama, vergi kaçakçılığı suçunun söz konusu olduğu hallerde suça aracılık eden öğeleri keşfetmek gayesiyle yapılan bir prosedürdür (Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011: 150-151).

VUK'un 142. maddesine göre ihbar ya da gerçekleştirilen araştırmalar sonucunda, bir mükellefin vergi kaçırma davranışında bulunduğunu belirten hususlar bulunursa, bu mükellef veya kaçırma ile bir ilişkisi bulunan diğer kişiler üzerinde aramalar gerçekleştirilebilir. Ancak arama işleminin gerçekleşmesinin iki duruma bağlandığı görülmektedir. Birincisi, vergiyle ilgili incelemeler gerçekleştirmeye yetkili kişilerin bu işlemin gerekli olduğuna kanat getirmesi gerekir. Gerekçeli bir yazıyla aramaya ilişkin bir karar vermeye yetkili sulh hâkiminden bu talebi dilemesi gerekir. İkincisi ise, sulh hâkiminin istenilen mevkiilerde aramanın gerçekleştirilmesine yönelik karara varması esastır.

Vergi incelemesindeki mükellefin haklarında da belirtildiği gibi arama yönteminde mükellefi ihbar edenin yanlış ihbar etmesi sonucunda mükellef ihbarı yapanın ismini öğrenme hakkına sahiptir. Vergi dairesi de bunu bildirmek mecburiyetindedir. Vergi idaresi, mükellefi asılsız ihbarlardan korumak zorundadır. Çünkü kötü niyetli bireyler ihbar ikramiyesi alabilmek için asılsız ihbarlar yapmaktadır. Bundan dolayı alınan ihbarlar titizlikle incelenerek harekete geçilmesi gerekir.

Arama, kişi hak ve özgürlüklerine müdahale edildiğinden özenle yapılması gereken bir denetim metodudur (Tosun ve Özden, 2014: 286).

Arama, vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından yapılmaktadır. Arama, sistematik bir denetim yöntemidir. Aramaya yetkililerin yanında yardıma ihtiyaç duyulduğunda başka memurlar da destek olabilmektedir

(Berber, 2002: 40).

Arama sırasında nezdinde arama yapılan kişilerin direnç göstermesi, şiddete başvurusu gibi durumlarla karşılaşma ihtimaline karşı emniyet güçlerinden yardım alınmasında fayda bulunmaktadır. VUK'un 7. maddesi gereği bu gibi durumlarda emniyet güçleri, vergi yasalarının uygulanmasında yetkili kişilere destek olmaktadır (Organ, 2008: 144).

VUK 138. maddesinde belirtilene göre vergi incelemesinin zamanı mükellefe haber verilmeksizin yapılır. Suç oluşturan kanıtlar mükellef tarafından yok edilme şüphesinden dolayı önceden haber verilmesi tehlike arz etmektedir. Çoğu zamanda anlık bahaneler üretilerek arama yapılmasını aksatacak davranışlarda bulunulması kaçınılmaz olur. Arama kural olarak mesai saatleri içerisinde yapılır. Fakat mesai saatleri içerisinde başlanılmış aramaya gece de devam edilebilmektedir (Hepaksaz, 2011: 151).

Arama yöntemine çoğu zaman alınan ihbarlar doğrultusunda başlanır. Aramanın hukuka uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli hazırlıklar yapılır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilecek bilgi ve belgeler sakıncalı sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin, mükellefin isteği dışında evine veya iş yerine girilmesi kişiliği zedeleyici bir durumdur (Binbirkaya, 2006: 20-21). Arama yönteminin etkin netice verebilmesi için alınan ihbarın kayda değer olması ve elde edilen delillerin yasal olması gerekir.

Arama sırasında bulunan ve inceleme altına alınmak istenen defter ve dokümanlar mutlaka tutanak ile mükelleften istenir. Vergi konusu dışında elde edilen belge ve vesikalar mükellefe iade edilir (Tosuner ve Arıkan, 2015: 169).

Arama işlemi bittikten sonra vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi inceleme raporunda, kesilmesi gereken vergiler ile vergi cezaları belirtilerek vergi idaresine iletilir. Vergi kanununda belirtilen vergi suçları nedeniyle kesilen ceza, vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi ve dava açılması gerekmektedir (Koçak, 1999: 83).

Aramalı incelemeler, kural olarak en geç 3 ay içinde bitirilmesi gerekmektedir. Belirtilen sürede bitirildiğinde mükellefe defter ve dokümanları tutanakla teslim edilir. 3 ay içerisinde bitirilmemesi durumu söz konusu ise sulh

yargıcından bu sürenin uzatılması talep edilir (Tosuner ve Arıkan, 2015: 169).

1.4.4. Bilgi Toplama

Vergi Usul Kanunu'nda bilgi toplama yöntemi doğrultusunda vergi idaresine, mükellef ile ilgili bilgileri araştırma yapma, mükellefin işlemlerini yapan üçüncü şahıslardan, kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi alma hakkı verilmiştir (Furtun, 2010: 310). Bilgi toplamanın etkinliği hedeflenen amaca yönelik çalışmayı etkiler. Bu yöntemde temelde bilgi toplanması, tasnif edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması fonksiyonu bulunmaktadır (Çakır, 1999: 29).

Beyana dayalı vergi sistemlerinde vergi idaresi, vergi sürecinin yasal işlemleri ile mükellef işlemleri hakkında bilgi toplayarak değerlendirmek zorundadır. Bilgi toplama sayesinde mükellefin vermiş olduğu beyanların doğruluğu devamlılık suretiyle sağlanır. Toplanan bilgiler idare tarafından değerlendirilerek etkin bir vergi sistemi oluşturmak istenir (Binbirkaya, 2006: 21).

Bilgi toplamada yazılı veya sözlü fark etmeksizin herhangi bir şekil şartı belirtilmemiştir. Fakat yalan yanlış bilgi verilmesi suçundan dolayı uygulanacak yaptırım için bilginin yazılı bir şekilde istenilen sürede hazırlanması gerekir (Özyer, 2003: 228).

Vergi Usul Kanunu 149. maddesi uyarınca, kamu idarelerinin, gerçek ve tüzel kişilerinin vergilendirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi idarelerine yazılı ve periyodik olarak bilgi iletilmesi mecburiyeti belirtilmiştir. Buna ek olarak VUK'un 150. maddesinde ölüm fiillerinde servet değişikliğinin gözlemlenmesi sebebiyle kanunda belirtilen bireylerin daima bilgilendirme sorumluluğuna değinilmiştir.

- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları ya da bu görevi yürütenler,
- İcra, nüfus, sulh yargıçları ve tapu memurları,
- Mahalle ve köy muhtarları,

- Banka, bankerler, sigorta şirketleri ile emanet kabul edenler olarak sayılan şahısların ölüm olaylarını gerçekleştiren ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vergi idaresine bildirme zorunluluğu getirilmiştir (Dumlupınar, 2014: 2).

1.5. BÜTÇE KAVRAMI

Bütçe, “para çantası, torbası, kamu kesesi ve denge” manasında kullanılmaktadır. Bütçenin bugünkü anlamı 17. yüzyılda İngiltere’de ortaya çıkmıştır. İngiltere’de bütçe istişareleri Maliye Bakanı’nın bütçe hazırlığındaki belgelerin muhafaza edildiği deri bir çantayı açmasıyla (opening the budget) başlamıştır (Edizdoğan, 2007: 1).

Bütçe, devletin gelirlerini toplamasına ve giderlerinin gerçekleştirilmesine izin ve yetki veren bir kanundur. Finansmanın nasıl gerçekleştirileceğine dair bir plandır. Bütçe, hem meclisi denetleme hem de planlama aracıdır (Bülbül vd. 2005: 3).

Bütçe, ülkenin ileriye dönük belli bir zamanın gelir ve giderlerini gösteren bir dokümandır. Bütçenin hazırlanmamasının sakıncası, ülkenin o yılda gelir ve giderin etkin olarak yapılmasının aksamasına neden olur. Bundan dolayı devletin bu yetkilerini yerine getirmesi için bütçeye ihtiyaç duymaktadır (Ejder, 2012: 53).

Bütçe, devletin gelir ve giderinin yapılmasını gösteren bir mali plan olarak belirtilir. Bütçe sadece gelir ve giderlerin yapılmasına izin veren bir kanun olmayıp devletin politik süreçlerini ve kamu faaliyetlerini planlayarak analiz etme süreci olarak ifade edilmektedir (Falay, 1995: 9-10).

Bütçe, ülke amaçlarına hizmet etmek amacıyla elde bulunan imkanların kamu ve özel sektörlere dağılımını yapmaktadır. Ekonomin gelişmesini ve fiyat istikrarını sağlamak için bütçe bir aracı görevi yapmaktadır. Uygulanan ya da uygulanacak hizmet projelerine finans sağlamak ve hesap verilebilir bir

raporlama ile kamuoyuna duyurmaktadır (Dikmen, 2015: 812).

Yaygın anlamda bütçe, kamunun belirli bir dönemde gelir ve giderlerinin belirtildiği ve uygulama biçimlerinin belirtildiği belge veya tablodur. İktisadi anlamda bütçe, devletin bütçe dönemine ait gelir ve gider kalemlerinin kapsamlı bir şekilde ele alındığı, vergi ve benzeri durumlarla tahsil edilen gelirlerin miktarını ve bu gelirlerin harcama kalemlerini belirleyen yıllık plandır. Kısaca devletin bir yıllık “kaynak ve kullanım dengesidir”. Hukuki anlamda bütçe ise, bütçe dönemine ait hazırlanan gelir kalemlerinin toplanabilmesi ve harcama planlarının gerçekleştirilebilmesi için parlamento tarafından görüşölüp onaylanan hukuki bir belge niteliğindedir (Pehlivan, 2018: 23-24)



İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN TEŞKİLAT YAPISI

Türkiye’de vergi denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve bakanlığı bünyesinde merkez ve taşra teşkilatında görevli birimler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi denetiminin güçlendirilmesi ile vergi gelirlerinin arttırılması doğrultusunda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanımı iktisadilik, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun şekilde yapılmaktadır. Saydamlık, hesap verilebilirlik ve stratejik plana uygun bir kurumun var olması için 5345 sayılı yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 10 Temmuz 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulması, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın teşkilat yapısında ve denetim sisteminde değişiklikleri beraberinde getirmiştir (Bakır, 2012: 81).

2.1. VERGİ DENETİMİNİN YAPISI

Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı merkez ve taşra teşkilatında bulunan denetim birimleri vergi denetimini sağlamaktadır. Daha önceden vergi denetimi yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktaydı. Yapılan değişiklikle bu göreve Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu dahil edilmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı doğrudan Bakana bağlı olarak kurulmuştur (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 217).

Vergi denetiminin, mevzuatta belirtilen personeller aracılığıyla yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Vergi Müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürü denetimde görevlidir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde merkez ve taşra teşkilatında müdür konumunda olanlar

da bu görevi üstlenmektedir (Şamcı, 2016: 43).

Bu başlık altında Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu'nun görevleri ve teşkilat yapısı incelenecektir.

2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Görev ve Teşkilat Yapısı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın misyonu, maliye politikasını etkin bir şekilde düzenlemek, ileri seviyeye taşımak, uygun bir düzeye getirmek ve izlemektir. Vizyonu ise, güçlü iktisadi yapı, devamlılık içerisinde olan kalkınma ve düzenli bir büyüme ortamı sağlamaktır. Diğer yandan devletin kaynaklarını adaletli ve etkin kullanarak toplumsal faydayı artırmak, açık, anlaşılır ve hesap veren bir kurum olma yolunda etkili bir sistem oluşturmak istenmektedir (HMB Faaliyet Raporu, 2019: 7).

2.1.1.1. Görev ve Sorumlulukları

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevleri şu şekilde sıralanmaktadır;

- Mali ve iktisadi politikalarının hazırlanmasına destek olmak ve politikaları uygulamaya geçirmek,
- Kamu ve özel bütçeli idarelerin yasal danışmanlığını yaparak sorgulayıcı bir şekilde destek olmak,
- Devletin muhasebesini tutmak,
- Gelir planlamasına dair faaliyetler yapmak,
- Devletin gelir ve giderini mevzuata göre düzenlenmesine destek olmak,
- Bakanlığın yatırım planlarını inceleme ve onama işlemini yapmak ve senelik planlara göre takip altına almak ve denetlemek,
- Vergi incelemesi ve vergi denetim plan programların belirlenmesi için çalışmalar yapmak ve uygulamaya koymak,

- Kamunun ihtiyaç duyduğu finansman için ekonomik ilişkiler, bölgesel iktisadi ilişkiler ve diğer ülkelerden borç ve destek alınması için faaliyetler yürütmek,
- Devletin, mali politikalar şeklinde parasal aktarım işlemlerini düzenleyerek yapmak,
- Döviz düzenine ilişkin işlemleri düzenleyerek uygulanmasını ve takibini sağlamak,
- Ülkede bulunan bakanlıkların ve kamu birimlerinin iktisadi politikalara katılımını desteklemek,
- Diğer ülkelerin yetkili birimleri ile iletişim kurarak orta ve uzun dönemli stratejik plan ve program belirlemek,
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte kalkınma planı, orta vadeli program ve mali plan oluşturarak usule uygunluğunu takip etmek,
- Kamu harcamalarının etkin, minimum maliyet ve randımanlı bir şekilde sağlamak için şart olan ölçüleri saptamak, kamu birimlerinin buna uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamak ve önlem almak,
- Cumhurbaşkanlığı yıllık programında gösterilen temel ilke, amaç ve programlara uygun kalkınma ve iktisadi planları etkin bir şekilde uygulanması için çalışmalar yapmak,
- Uygulama alanına dahil olan bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşların organize bir şekilde hareket etmesini sağlamak,
- Kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle belirlenen görevleri yapmak (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2018: 15-16).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevleri kapsamlı bir alana yayılmıştır. Bakanlığın politikaları vergi sistemini etkin denetleyecek şekilde hazırlanmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı, merkez, taşra ve yurt dışı teşkilata bağlı kuruluşlardan oluşur. Bakanlık merkez teşkilatının temel hizmet birimi, danışma, denetim ve yardımcı birimlerden oluşur (Binbirkaya, 2006: 26).

2.1.1.2. Teşkilat Yapısı

Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatı; merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlardan oluşmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 16-17).

2.1.1.2.1. Merkez Teşkilatı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı altında birçok hizmet birimi görevlidir. Bu hizmet birimleri şu şekilde belirtilmiştir: Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, Borçlanma Genel Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü, Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Özel Kalem Müdürlüğü, Personel Genel Müdürlüğü, Sigorta Denetleme Kurulu Başkanlığı, Sigortacılık Genel Müdürlüğü, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Teftiş Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı, Kefalet Sandığı Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Merkezi Finans ve İhale Birimi, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim

Şirketi Genel Müdürlüğü, Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı, Kamu ihale Kurumu, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu şeklinde örgütlenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 16-17).

2.1.1.2.2. Taşra Teşkilatı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatı hizmet birimleri şu şekildedir: İllerde Defterdarlıklar, ilçelerde ise Defterdarlıklara bağlı Mal Müdürlükleri ile hizmet verilmektedir. İllerde Defterdarlıklara bağlı; Muhakemat Birimleri, Muhasebe Birimleri ve Personel Müdürlükleri şeklinde sınıflandırılmıştır. Muhasebe Birimleri de kendi içerisinde Muhasebe Müdürlükleri, Saymanlık Müdürleri ve Mal Müdürlükleri şeklinde ayrılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 16-17).

2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görev ve Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın misyonu, vergi mükellefinin vergi ödeme isteğini artırmak ve etkili hizmet takdim ederek vergi ve vergi benzeri gelirleri tahsil etmektir. Vizyonu ise, iktisadi etkinlikleri özümseyerek kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldıran, vergi ödeme bilinci oluşturularak kamu gelirlerini artıran bir kurum olmaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerde vergi bilincini aşılacak için çeşitli hizmetler sunmaktadır. Bu doğrultuda vergi gelirlerini tam ve doğru bir şekilde toplamak istemektedir. İdare yapılan işlemlerin kayıt altına alınmasının takip işlemini kolaylaştıracağı düşüncesindedir.

2.1.2.2. Görev ve Sorumlulukları

Gelir İdaresine ait sorunları sonuçlandırmak için gerçekleştirilen düzenleme çalışmaları 1950’li yıllardan beri yapılmaktadır. 1951 yılında “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor” söz konusu çalışmaların ilkidir. 1960’larda Türkiye’nin kaynak sorunuyla birlikte Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması tekrar gündeme gelmiştir. 2 Aralık 1963 tarihinde Türkiye’ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasını ele alan “Türkiye’de Vergi İdaresi” isimli rapor hazırlanmıştır. “White Raporu” neticesinde dönemin Maliye Bakanı Ferit Melen’in onayı ile “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmuştur. Yabancı uzmanlar tarafından yapılan çalışmalar aşağıdaki gibidir (Öz ve Karakurt, 2007: 83):

- a) James W. Martin ve Frank C.E Cush (1951)
- b) B. Frank White (1963)
- c) Daniel L. Tucker (1970)
- d) Leif Muten (1972)
- e) Socorro Velazquez, Jr. (IRS- 1999).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri bakanlığa bağlı kurum ve kuruluşların örgütlenmesi Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde belirtilmiştir. Söz konusu görevler fonksiyonlar itibariyle şu şekilde sıralanmıştır:

- *Gelir Yöntemine İlişkin:* Kamunun elde edeceği gelirler politikasına uygun yasa ve kararname çıkarma fiiline dahil olmak, gelire etki eden bütün kanun çıkarma çalışmalarını vergi sistemindeki uygulamalara uygun olması hakkında yorum bildirmek, Bakanlık tarafından hazırlanan kamu gelirleri politikasını gerçekleştirmek, yerel yönetimlerin uyguladığı gelirler politikasını uygulamak için gerekli önlemler almak gelir yöntemine ilişkin görevleridir.
- *Mükellef Hizmetlerine İlişkin:* Mükellef haklarını koruma altına alarak mükellef ile Bakanlık arasındaki iletişimi güven esasına uygun

davranılması için gerekli önlemleri almak, vergi kanunlarında belirlenen mükellef hak ve sorumlulukları mevzusunda bilinçlendirmek, mükellef hizmetlerine ilişkin görevleridir.

- *Uygulama ve Veri Yöntemine İlişkin:* Vergilendirme yapılması için gerekli verileri toplayarak veri işlem işlevlerini uygulamak, gelir mevzuatının etkinliği için diğer kurum ve birimlerle koordineli çalışarak bilgi alışverişini uygulamak, uygulama ve veri yöntemine ilişkin görevleridir.
- *Kamu Alacaklarının Tahsilatına İlişkin:* Kamunun vergi gelirlerinin tahsilatını sağlamak ve bunun için önlemler almak, tahsil etmekten vazgeçilen vergiler ve zamanaşımına uğrayan kamu alacaklarının yasalar çerçevesinde silinmesiyle ilgili faaliyetlerin uygulamak kamu alacaklarının tahsilatına ilişkin görevleridir.
- *Hukuk ve Çekişmeli İşlere İlişkin:* Yapılan işlemlerden kaynaklı idari yargı mensuplarına ait çekişmelerde ilgili birimler gözetiminde istek ve itirazlarda bulunmak, ortama uygun yargı yollarına gitmek, şikâyet başvurularında karar verilmesi ve çekişmeli durumları minimize etmek için gerekli önlemleri almak hukuk ve çekişmeli işlere ilişkin görevleridir.
- *Denetim ve Uyum Yönetimine İlişkin:* Vergi kayıp ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuzlukları azaltmak için önlemler almak, mükelleflerin vergi ödemeye istekliliğini artırmak ve faaliyetleri yerine getirmek denetim ve uyum yönetimine ilişkin görevleridir.
- *Avrupa Birliği ve Uluslararası İlişkilere İlişkin:* Görevleri ile ilgili konularda, uluslararası kuruluşların yaptıkları gelişmeleri takip etmek ve Avrupa Birliği ile diğer kamu birimleriyle koordineli çalışmak, Avrupa Birliği ve uluslararası ilişkilere ilişkin görevleridir.
- *Strateji Geliştirmeye İlişkin:* Uygulamada yer alan bütün istisna, muafiyet ve vergi indirimlerinin ekonomideki maliyetlerini belirleyerek sosyo-ekonomik etkilerini incelemek, etkinlik neticelerini kamuoyuna sistemli bir şekilde bildirmek strateji geliştirmeye ilişkin görevleridir.
- *İnsan Kaynaklarına İlişkin:* Yetkin insan kaynağının oluşturulması, yetkililerin daha güçlü olması ve kariyer hedeflerinin oluşturularak durumu ölçmek, Kamu Görevlileri Ahlak Kurulunun belirttiği

niteliklere göre kurumun ahlak kurallarını personel ve mükellefe bildirmek insan kaynaklarına ilişkin görevleridir.

2.1.2.3. Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresinin yeniden düzenlenmesi için Bakanlığın ilk çalışması Vergi Reform Komisyonu tarafından 1964 yılında hazırlanan “Gelir İdaresi Başkanlığı” kanun taslağı oluşmuştur. Bununla birlikte 1971 yılında “Gelirler Genel Sekreterliği” adı altında örgütlenmesini sağlayacak kanun tasarısı oluşmuş fakat bu kanun tasarıları istenilen şekilde kanunlaşmamıştır. 1985’ten sonra tekrardan gelir idaresinin yapılanmasıyla ilgili birtakım çalışmalar yapılmış fakat hepsi istenilen sonucu vermemiştir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 221).

Buna benzer çalışmaların yapılmasının ortak hedefi Bakanlık içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığının konumunun belirlenmesi ve örgütlenmenin yapılandırılmasıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatlanması ile ilgili çalışmaların yapılmasındaki amaç bakanlığa bağlı birimlerin nitelikli ve verimli iş yürüten bir teşkilatlanma sağlamaktır. Bununla birlikte oluşturulacak vergi politikalarının iktisadi politikalarla birlikte oluşturulması gerçeği vurgulanmıştır. Bu çalışmalar, vergi idarelerinin son teknolojiden yeterli seviyede yararlanılmasını, bağımsızlık kazanılmasını, hiyerarşi sorunlarını ortadan kaldırılmasını ve mükellef odaklı sistem oluşturulmasını gerçekleştirme yetisine sahiptir (Arioğlu, 2005: 69).

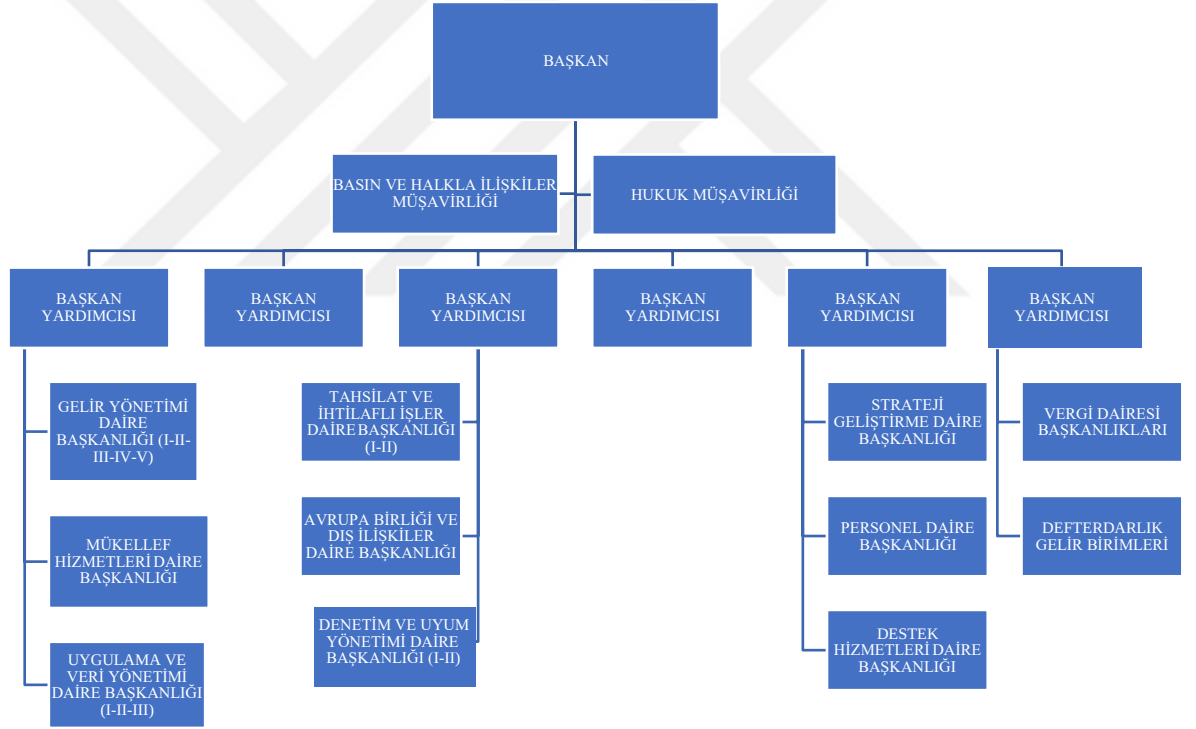
Kurum içerisinde örgütsel yapılandırılmalar idare içerisinde verimli bir çalışma yürütülmesini sağlar. Bu çalışmalar, vergi politikalarını personel yönetimi ile yürüterek daha etkin bir kurum haline gelmesini sağlar. Mükellef üzerinde etkin denetim olanağı sağlayarak vergi gelirlerini artıracak uygulamalar ortaya çıkarır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat yapısı, merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

2.1.2.3.1. Merkez Teşkilatı

Gelir idaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatı 11 hizmet biriminden oluşmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde düzenlenen maddeye göre gerektiği durumda bu hizmet birimlerinin görevleri birden fazla daire başkanlığına yürütülmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 16).

Şekil 1: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı Örgütlenmesi



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019.

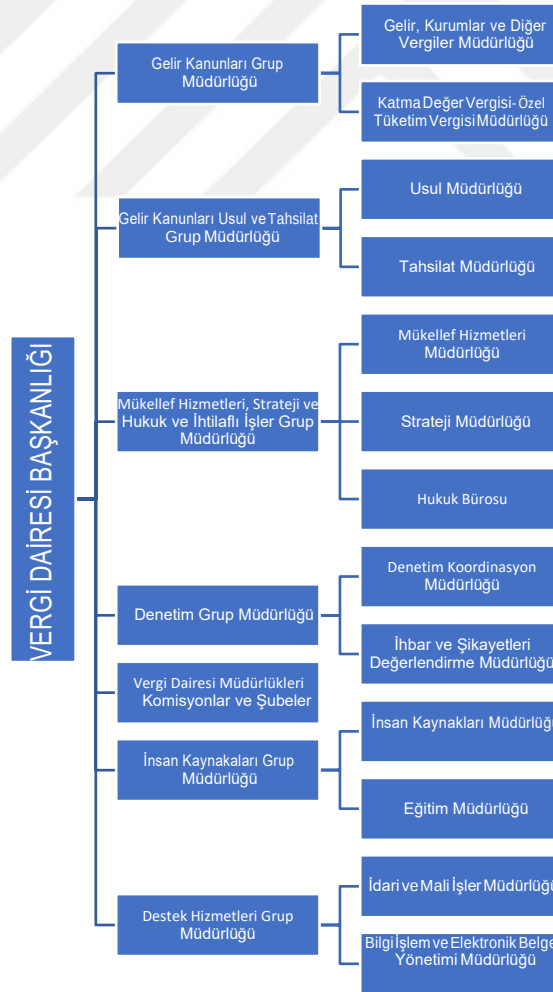
2.1.2.3.2. Taşra Teşkilatı

Dolaysız bir şekilde vergi dairesi başkanlıkları merkeze bağlı olarak

hizmetlerini yürütür. Vergi Dairesi Başkanlığının faaliyet göstermediği yerlerde taşra teşkilatı kurularak faaliyet gösterir. Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanı ve vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 17).

Taşra teşkilatında bulunan vergi daireleri, müdürlükleri gibi faaliyet gösteren kurumların güncel rakamları şu şekilde belirtilmiştir. 29 ilimizde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı, 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Daimî Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 465 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi ve 5 Şube faaliyet göstermektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 17).

Şekil 2: Vergi Dairesi Başkanlıkları Örgüt Yapısı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019

2.1.2.3.3. Kadro Durumu

Gelir İdaresi Başkanlığının, güncel personel sayıları 706'ı (%1,9) merkezde, 36.103'si (%98,1) ise taşra teşkilatında toplam 36.809 personel görev yapmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2020: 23).

Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları

UNVAN	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Merkez</i>	577	496	479	733	706
<i>Taşra</i>	40.659	37.972	38.029	37.287	36.103
<i>Toplam</i>	41.236	38.468	38.508	38.020	36.809

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2020.

Tablo 2: Merkez Teşkilatı Unvanlara Göre Personel Sayısı

<i>MERKEZ TEŞKİLATI</i>	
Gelir İdaresi Başkanı	1
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	5
Gelir İdaresi Daire Başkanı	12
Gelir İdaresi Grup Başkanı	41
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1
1.Hukuk Müşaviri	1
İç Denetçi	3
Başkanlık Müşaviri	2
Hukuk Müşaviri	3
Müdür	109
Devlet Gelir Uzmanı	94
Mali Hizmetler Uzmanı	16

Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	276
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	2
Şef	3
Memur ve Diğer Personel	246
Sürekli İşçi	153
TOPLAM	968

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu 2020: 25

Tablo 3: Taşra Teşkilatı Unvanlara Göre Personel Sayısı

<i>TAŞRA TEŞKİLATI</i>	
Vergi Dairesi Başkanı	30
Gelir İdaresi Grup Müdürü	103
Vergi Dairesi Müdürü	501
Müdür	29
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	875
Avukat	217
Müdür Yardımcısı	39
Vergi İstihbarat Uzmanı	4
Gelir Uzmanı	21.413
Araştırmacı	16
Gelir Uzman Yardımcısı	3.015
Şef	202
Sürekli İşçi	774
4/B Sözleşmeli Personel	169
Memur ve Diğer Personel	9.736
TOPLAM	37.123

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2020.

2.1.2.4. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaç ve Hedefleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın amaçları 5345 no'lu kanun maddesinde

şu şekilde belirtilmiştir;

- i. Uygulanacak gelir politikasını objektif ve doğruluk ilkesi çerçevesinde uygulamak,
- ii. Tahsil edilecek vergi ve vergi benzeri gelirleri en düşük maliyetle toplamak,
- iii. Vergi yükümlülerinin vergi bilincini artırmak,
- iv. Vergi yükümlülerinin yerine getirmek zorunda oldukları sorumluluklarını kolaylıkla yerine getirmeleri için önlemler almak,
- v. Vergi yükümlülerine yönelik, açık, anlaşılır, hesap verebilirlik, etkinlik ve randımanlı bir şekilde çalışmalarını yürütmektir (Beşel, 2017: 70-71).

Aşağıda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri belirtilmiştir;

- a. Bakanlığın hazırladığı devlet gelirleri yöntemini uygulamak,
- b. Vergi yükümlülerinin vergi ödemeye uyumunu düzenlemek ve fonksiyonlarını uygulamak,
- c. Vergi yükümlülerinin sahip olduğu haklarını korumak ve kurumla iletişimlerini güven temeline dayanması için önlemler almak,
- d. Vergi yükümlülerini yürürlükteki mevzuatta belirtilen hak ve sorumlulukları bilgilendirmek,
- e. Devletin gelir politikasını hazırlarken çıkarılan yasa işlemlerinde aktif olarak rol almak,
- f. Devletin vergi alacaklarının tam ve zamanında tahsil etmek için önlemler almak,
- g. Kurumun iş ve işlemlerinden kaynaklanan çekişmeli durumlarda şikâyet, itiraz ve savunmalarını yapmak, gerektiğinde kanun yoluna giderek temyiz işlemleri yapmak ve gerekli önlemler almak,
- h. Vergilendirme konusunda gerekli bilgileri toplamak ve veri işlemlerini uygulamak,
- i. Vergi kanununda ve ilgili kanunlarda istisna, muafiyet ve vergi indirimlerinden ortaya çıkan maliyetlerin sosyo-ekonomik açıdan incelemek,
- j. Vergide oluşan kayıp ve kaçaklarını engellemek için önlemler almak,
- k. Yerel yönetimlerin hazırladığı gelirler politikası ile merkezi yönetimin

gelirler politikasını uyum içerisinde yürütülmesini sağlamak,

- l. Vergi ve vergi benzeri gelirlerini etkileyen yasa tasarılarını, tekliflerini ve vergi sistemi uygulamalarını analiz ederek bildirimde bulunmak,
- m. Vergi mevzuatının hazırlanmasında ilgili kurum ve kuruluşlarla görüş alışverişi yaparak beraber hareket etmek,
- n. Avrupa Birliği ilkeleri çerçevesinde uluslararası gelişmeleri takip ederek kurumun görev alanına dahil edilen konularda beraber hareket etmek,
- o. Verginin silinmesi ve zamanaşımına uğrayan vergilerin yasalar çerçevesinde silinmesi için gerekli işlemleri yapmak,
- p. Kalifiyeli insan profili oluşturma ve görevlerini iyileştirme şeklinde kariyer planları oluşturularak başarı göstergelerini belirtmek,
- q. Kurumun ahlaki ilkelerini personel ve vergi yükümlülerine bildirmek,
- r. Kurumun yapmış olduğu faaliyetlerin sonuçlarını belirli zamanlarda topluma duyurmak ve yıllık çalışma programlarını topluma bildirmek,
- s. Kanunların belirtmiş olduğu öteki görevleri yapmak (Beşel, 2017: 71-73).

Tablo 4: Gelir İdaresi Başkanlığının Amaç ve Hedefleri

Amaç 1. Vergi ve Vergi Benzeri Gelirlerinin Tahsilatında Etkinliği Artırmak	Hedef 1. Vergi ve vergi benzerlerini zamanında tahsili sağlamak gayesiyle etkinlik artırılacaktır.	Hedef 2. Vergi ödemede kullanılan yöntemlerin kullanımı artırılacaktır.
Amaç 2. Vergi Kayıp ve Kaçakçılığını Önlemek	Hedef 1. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede katkı sağlanacaktır.	Hedef 2. Vergi kayıp ve kaçakçılığını kullanımını yaygın duruma getirmek.
Amaç 3. Gönüllü Vergi Ödeme Bilincini Artırmak	Hedef 1. Mükelleflerde vergi bilinci düzeyinde artış sağlanacaktır.	Hedef 2. Mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakçılığı yaptığı durumda vergi idaresi tarafından açıklamaya davet etmeyi yaygınlaştırılacaktır.

Amaç 5. Kurumun Gelişimine Fayda Sağlayacak Gayesiyle Çalışanın Memnun Olmasını Sağlamak	Hedef 1. Çalışan personelinin memnuniyet durumu artırılacaktır.	Hedef 2. Çalışma memnuniyet düzeyini artırmak ve kurumun gelişimine fayda sağlamak gayesiyle çalışma ve hizmet durumunu düzenlemek.
Amaç 4. Kaliteli Hizmet Sunmak	Hedef 1. Bilgi akışı sağlayacak teknolojik uygulama ve sistemler geliştirilecektir. Hedef 2. Vergi mevzuatı sade ve anlaşılır hale getirilecektir.	Hedef 3. Hizmet sunarken etkinliği artırmak için harcamaları en az düzeye getirilecektir. Hedef 4. Ulusal ve Uluslararası iş

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

2.1.3. Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Teşkilat Yapısı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, vergi incelemesini yaparak denetim görevini yerine getirmektedir. Kayıt dışı ekonomi ve usulsüzlük gibi olumsuzlukları en az düzeye indirme görevlerini üstlenmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 3).

Başkanlık, üzerine düşen yükümlülükleri etkin ve verimli şekilde yapmak için iş dağılımı ve uzmanlaşma rehber edinerek,

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

olarak sınıflandırmıştır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 3).

2.1.3.2. Görev ve Sorumlulukları

Başkanlığın görev ve yetkileri Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde belirtilmiştir:

- Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi ve vergi benzeri gelirleri yasa çerçevesinde vergi incelemelerini yapmak,
- Kurum sisteminde oluşturulan VDK Risk Analiz Sistemi, vergi ile ilgili her türlü bilgi ve sayısal verileri toplayarak vergi yükümlülerinin faaliyetlerini sektör bazlı analiz etmek, karşılaştırmak ve riskli alanları belirlemek,
- Vergi yükümlülükleri hakkında ihbar ve şikayetleri incelemek,
- Vergi inceleme işlemlerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile birlikte iş ortaklığı yapmak,
- Yapılan denetim ve inceleme sonuçlarını analiz etmek ve sayısal verilerle sonuçlandırmak,
- Vergi denetimlerini raporlayarak yöntem ve teknikleri geliştirmek, denetimleri uygulamak için rehber hazırlayarak yetkili kişilerin uyacağı ahlaki ilkeleri düzenlemek,
- Vergi Müfettişlerinin çalışmalarını incelemek maksadıyla performans ölçme sistemi oluşturmak,
- Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan faktörleri araştırmak ve önlemler almak,
- Vergi mevzuatının hazırlanmasında fikir beyan etmek,
- Bakan'ın verdiği denetim ve inceleme görevlerini yerine getirmek (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 4).

2.1.3.3.Sunulan Hizmetler

- **Vergi İncelemeleri:** Vergi incelemelerinin gayesi, tahsil edilecek vergilerin gerçekliğini araştırarak, saptamaktır. Diğer amaçları da şu şekilde sıralanabilir; mükellef üzerinde vergi bilincini oluşturmak, hak ve sorumlulukları ile ilgili bilgilendirmek, vergide adaleti sağlamak ve yapılan incelemelerin etkinliğini artırarak inceleme sonrasında mükellefin vergiye uyumunu artırmaktır. Vergi incelemesi, vergi gelirlerinin toplanmasına liderlik eden bir hizmettir. Kurumun sunduğu bu hizmet denetim etkinliğini de olumlu etkileyecektir (VDK Faaliyet

Raporu, 2018: 15-22).

- **Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele:** Başkanlık, 2018 faaliyet raporunda belirlenen hedefe göre, ekonominin kayıt altına alınmasıyla vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak için önlemler almıştır. Organize edilen yapı ile bu hedeflere ulaşılması için çalışmalar yapılmıştır: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı, 2015-2018 Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planı, Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı, Terörün Finansmanı ile Mücadele Eylem Planı, Özellikli Bazı Kaçakçılık Türleriyle Mücadele Eylem Planı, 2016-2018 Dönemi Organize Suçlarla Mücadele Eylem Planı, Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planı (2016-2019) adı altında yürütülen çalışmalar olarak sıralanabilir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22).
- **Teftiş:** Teftişteki amaç, yetkili birimin mali işlemleri hukuki dayanaklara uygunluğunu araştırmaktır. Sorunları risk çerçevesinde değerlendirerek performansları ölçmek teftişin diğer amacı olarak da sayılır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22). Teftiş, çözüm odaklı bir faaliyettir. Çözüm odaklı olması verginin uygulama sistemlerini denetlemek önemlidir. Çünkü teftiş sistemde hata yapma oranını en aza indirerek denetimde etkinliği maksimum düzeye çıkarmak bir gaye olarak belirlenmiştir. E-teftiş uygulamaları oldukça yüksek iş yükünü daha hızlı bir şekilde yapmaktadır. Vergi Denetim Kurulu tarafından 2018 yılında hazırlanan faaliyet raporunda, e-teftiş faaliyetini yerine getirmek için VDK-DEBİS adı altında VDK-VEDEBİS ve VDK-SADEBİS programları ile yürütülmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15- 22).
- **Araştırma ve İnceleme ile Soruşturma Çalışmaları:** Başkanlığın 2018 yılı faaliyet raporunda personel suçlarının izlenmesine önem verilerek Hazine ve Maliye Bakanlığına itibarın artırılmasına fayda sağlamıştır. Her ne kadar personelin mevzuata uygun davrandığı görülse de asılsız ihbarlar karşısında personelin güven ortamında çalışmalarına etki etmektedir. Soruşturma faaliyetleri sonucunda suç teşkil edecek eylemlerin artmasını önleyici tedbirler alınmıştır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22).

- **Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesi Hakkında Çalışmalar:** Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), görev faaliyetlerini yerine getirirken Vergi Müfettişleri ile denetim elemanları aracılığıyla yürütmektedir. Vergi müfettişleri, aklama ve terör finansmanı suçunun belirlenmesi, mükellef denetimi ve mükellef ihlali inceleme faaliyetlerinde gösterilmiştir. Bu mücadele kapsamında etkinliğin sağlanması için gerekli yasal düzenlemeler ile sorumluluklar düzenlenmiştir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22).
- **Eğitim:** Vergi Müfettiş ve yardımcılarının görevlerini en iyi şekilde yerine getirmelerinde aldıkları eğitimin önemli bir payı vardır. Denetim personelinin mesleki bilgi, ahlaki ilkeler ve ana mesleki nitelikleri çerçevesinde yetiştirilmesine özen gösterilir. Vergi Müfettişleri tarafından değişiklikleri ve gelişmeleri yakından izleyerek üst düzey hizmet sunarak mesleki ölçülere göre sağlamak için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında Eğitim Grup Başkanlığınca yürütülmektedir. Eğitim, Başkanlık çatısı altında çalışmakta olan personelin verimli olmalarını sağlayan önemli bir hizmettir. Eğitim gören personelin alanında uzman bir şekilde performans sergilemesine katkı sağlayacaktır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22).
- **Sunulan Diğer Hizmetler:** 2018 yılı faaliyet raporunda vergi ve vergi benzeri gelirlerle ilgili kanun, tüzük ve yönetmelik vb. mevzuatın hazırlanmasında Vergi Müfettişleri destek olmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme, araştırma ve eksper istekleri için Vergi Müfettişlerine görev verilmiştir. Dernek veya vakıflara sağlanan vergi muafiyeti ya da vergi istisnasının uygunluğu Vergi Müfettişleri tarafından belirlenir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 15-22).

2.1.3.4.Amaç

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın birincil gayesi, etkinlik ve verimlilik düzeyi yüksek vergi denetimi yapmak, vergi kayıp ve kaçakçılığını minimum düzeye düşürmek ve denetimde etkinliği sağlamaktır.

Bakanlık tarafından hazırlanan 2018-2022 Stratejik Plan, hedeflenen

amaçları gerçekleştirecek faaliyetleri bütçe ile ilişkilendirerek düzenlemiştir.

- *Stratejik Amaç:* Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve usulsüzlükleri azaltmak,
- *Stratejik Hedef:* Vergi denetimi yoluyla kayıt dışılığı en az düzeye indirmek.

Başkanlık hazırladığı Stratejik Planda, stratejik amaç ve hedefini gerçekleştirmek için vergi denetimini kullanarak kayıt dışılığı en az düzeye indirmek amacıyla vergi incelemesi ve denetim işlevlerini uygulamaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 26-27).

Vergi Denetim Kurulu'nun misyonu; Modern denetim yöntemlerini kullanarak riskli vergi yapılarını incelemek, vergide kayıp oluşturan kayıt dışılığı en az düzeye indirmek, mükellefin vergi bilincini artırmak ve idare tarafından etkin denetim ve hukuka uygun işlemleri yerine getirerek sorgulayıcı bir tutum gerçekleştirmek, maliye politikasının hazırlanması için gerekli yasal düzenlemelere fayda sağlamaktır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 26-27).

Vergi Denetim Kurulu'nun vizyonu; mükellef haklarını adalet çerçevesinde, tarafsız ve etkin bir faaliyet yürütme anlayışıyla, mesleki ve ahlaki düzeyi yüksek, maliye politikalarına fayda sağlayan aktif bir denetim kurumu olmak, şeklinde belirtilmiştir (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 26-27).

2.1.3.5. Teşkilat Yapısı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez teşkilatında faaliyet gösteren kurumdur. Başkanlık, faaliyetlerini yerine getirmek için çeşitli birimler ile çalışmaktadır. 6 Başkan Yardımcısı, 15 Şube Müdürlüğü, Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığına bağlı 2 Şube Müdürlüğü ile toplam 17 Şube Müdürlüğü görev almaktadır. 29 ilde toplam 45 Grup Başkanlığı, kurumun yerine getirmesi gereken görevleri yerine getirir. Son sayısal verilere bakılarak 40 Grup Başkanı, 5 Grup Başkanı Vekili ve 153 Grup Başkan Yardımcısı görev almaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2018: 9).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nı kurarak kurum içerisinde önemli bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme de Vergi Müfettişi, vergi denetiminde görev düzensizliği sorununu çözmeye ve vergi incelemeye yetkilendirilmiştir (Bakır, 2012: 96-97).

Vergi Denetim Kurulu'nun 2018 faaliyet raporunda belirtilen personel sayısı şu şekildedir:

Tablo 5: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Personel Sayısı

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	0	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	6.44	2.822	3.672
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.855	5.220	1.635
TOPLAM	15.245	8.263	6.982

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2018.

Başkanlık, vergi kayıp ve kaçakları yanında yolsuzlukla mücadele, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma gibi yetkilerini etkin kullanma gibi önemli bir göreve sahiptir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına ilişkin görevleri etkin ve verimli şekilde yürütecek örgütsel tablo aşağıda belirtilmiştir (VDK Faaliyet Raporu, 2018).

Tablo 6: Vergi Denetim Kurulu Örgütsel Tablosu

• İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu), • İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu), • İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) olmak üzere toplamda 45 adet Grup Başkanlığı bulunmaktadır.
a) Küçük ve Ortak Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir. Grup Başkanlıklarının dağılımı aşağıdaki gibidir: • 29 ilde (İstanbul’da 6 adet, Ankara’da 4 adet olmak üzere) toplamda 37 adet Küçük ve Ortak Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu, 2018.

2.2. VERGİ DENETİMİNDE GÖREVLİLER

VUK’un 135. maddesinde vergi denetiminde yetkili olanlar sayılmıştır. İlin en büyük mal müdürü (defterdar), Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri, Gelir Uzmanları ve Vergi Müfettişleri tarafından yapılmaktadır. İlin en büyük mal memuru ile kastedilen; vergi dairesi başkanı ve başkanlığı, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürü ya da müdürlüğüdür (Küçüköner, 2018: 39).

2.1.4. İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar)

Defterdar, bulunduğu ilde Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki en büyük memur ve il ve ilçe teşkilatının amiri olarak tanımlanmıştır. Yapılan

prosedürlerin yasa çerçevesine uygun bir şekilde yürütülmesi, denetlenmesi, incelenmesi, gerekli soruların cevaplandırılması, yasalara aykırı davranışları takip altına alınması ve bakanlık bünyesindeki memurların kayıtlarının tutulması gibi görevleri vardır. Defterdar, ilin en büyük memuru olarak vergi incelemesine yetkilidir. Defterdar buyruğundaki inceleme personelleri bu görevi yerine getirmektedir (Binbirkaya, 2006: 41).

2.1.5. Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi mevzuatında vergi dairesi müdürlerinin de vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirtilmiştir. Vergi dairesi müdürü, iş yükünün fazla olmasından dolayı genellikle beyanname üzerinden belirlenen matrah farkı raporları ile bu yetkilerini kullanır. Detaylı bir araştırmayı denetim elemanları yapmaktadır (Binbirkaya, 2006: 42).

VDK'nın vergi incelemesinde esas yetkili olmasının yanında Gelir İdaresi bünyesinde de incelemeye görevli kadrolar yer almaktadır. Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, Defterdar ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde görevli müdürler vergi incelemesine yetkilidir. Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürü görevlidir (Küçüköner, 2018: 39).

Vergi Dairesi Müdürleri, merkez ve taşradaki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kadrolarında yetkilidirler (Akbiyık, 2005: 96).

Vergi Dairesi Müdürleri incelemeye görevli olduklarından, yanı sıra yoklamaya da yetkilidirler. İnceleme görevindeki müdürler, bu görevlerini Vergi Usul Kanunundaki kıstaslara göre kullanır. Bu doğrultuda müdürler incelemesini yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesiyle gerçekleştirir (Şamcı, 2016: 59).

2.1.6. Gelir Uzmanları

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığında gelir uzmanları ve gelir uzman yardımcıları görev yapmaktadır. Denetim elemanlarının sayısal yetersizliğinden dolayı Gelir Uzmanları da yoklamaya görevlendirilmiştir.

2.1.7. Vergi Müfettişleri

10.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Böylece Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde inceleme yapan Vergi Denetmenleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi denetim Kurulu Başkanlığı altında "Vergi Müfettişi" unvanı ile tek çatıda toplanmıştır (Beşel, 2017: 66).

Vergi Müfettişlerinin görev ve sorumlulukları; vergi mevzuatındaki vergi gelirleri ile vergi inceleme çalışmasını yapmak, vergi inceleme, araştırma, denetim ve tahkikleri yapmak, gelir tahsilatında görevli personellerin hesaplarını denetleyerek rapor hazırlamak, Vergi Müfettiş Yardımcılarına mesleki yönden bilgi ve tecrübelerini aktararak yetkin bir personel yetişmesini sağlamak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının mali mevzuatının uygulamaya geçmesi için gerekli görüş ve önerileri bildirmek, inceleme ve teftiş çalışmalarını saydam bir şekilde yapmak şeklinde özetlenebilir (Erkuş ve Ünal, 2014: 92-93).

2.2. YABANCI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

Aşağıda bazı ülkelerde vergi denetimi yapısı hakkında bilgiler verilmiştir. Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi denetimi ile ilgili yapmış oldukları çalışmalara değinilmiştir.

2.2.1. ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ

Almanya vergi sisteminde vergi denetim yöntemi 1977 yılında düzenlenen Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) hükümlerince düzenlenmiştir (Değirmendereli, 2015: 37).

Almanya'da Sayıştay aracılığıyla yapılan denetim, teftiş boyutunda olup inceleme personelleri tarafından yerine getirilmektedir (Yurteri, 2011: 1). İnceleme elemanları, mükelleflerden defter ve vesikalarını isteyip incelemesinin yanında mekân olarak da araştırmaya giderek, duruma göre diğer üçüncü şahısları da incelemeye almaktadır. Daha etkin, yoğun ve kapsamlı bir inceleme için bu unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 249).

Almanya'nın federal devlet yapısından dolayı federal ve eyalet maliye teşkilatı; en üst düzeydeki makamı Maliye Bakanlıkları, orta düzey makamda Yüksek Maliye Müdürlükleri ve en alt makamda Yerel Mali Makamı şeklinde vergi daireleri teşkilatlanmıştır (Can, 2004: 25).

Almanya'da vergi denetimini temel olarak mahallelerde teşkilatlanmış defterdarlıklar yapmaktadır. Genelde her mahallede vergi denetçisi görev yapmaktadır. Denetim yapan personelin ekonomideki sektörlere ve vergi çeşidine göre yetkinliğe kavuşmuş “Mali Polis”, Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapmaktadır. Alman vergi sistemindeki bu ayrımın olması uzman personellerin görev yapmasını sağlayarak denetimde etkinliği arttırmaktadır (Şaan, 2008: 101).

Vergi inceleme elemanları, küçük ve orta büyüklükte işletmeleri inceleyen, büyük işletme ve holdinglerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma biriminde görevli olanlar şeklinde sınıflandırılmıştır (Merter, 2004: 128). Beyan usulüne göre vergilerin incelenmesi için büyük işletmelerde en fazla 5 yıl, orta işletmelerde ise 12 yıl içinde yapılmaktadır (Can, 2004: 28). Bir yıl içinde yaklaşık %4 küçük ölçekli %1 mikro ölçekli işletmeler denetlenmektedir (Loeprick ve Engelschalk, 2011: 45). Almanya vergi denetimi uygulaması normalde dört veya beş yıllık dönemler şeklindedir. Genel olarak üç yıllık

süreyi içererek mükelleflerin her yıl yaklaşık yarısı incelemeye alınmaktadır (Arslan ve Biniş, 2014: 449).

Almanya vergi sisteminde denetim işlemi yoklama, işletme denetimi ve vergi izlemesi şeklinde üç yöntemde yerine getirilmektedir. Yoklama yöntemi, vergi mükellefleri ve mükellefiyet esaslarının tespiti ve incelemelerini kapsamaktadır. İşletme denetimi yöntemi, mükellef açısından tahakkuk eden bir verginin hesaplanmasıyla ilgili işlemleri kapsamaktadır. Vergi izlemesi ise yetkin vergi takipçilerinden oluşur ve vergi kaçakçılığını kapsamaktadır. Almanya’da vergi idaresinin etkinliğini sağlamak için vergi mükelleflerinin vergiye karşı bilinç düzeyini yükselterek vergi kayıp ve kaçaklarının düşürülmesini sağlamıştır. Almanya’da vergi denetim sisteminde denetim yapılabilmesi için özel bilgisayar yazılımları kullanılarak önemli hususları belirterek denetimleri bu yönde yapılması vurgulanmıştır. Sadece vergi idaresi incelemeyi denetlemek için bu bilgisayar programını kullanmaz, bu program sayesinde incelemedeki mükellef de yapılan işlem aşamalarını izleyebilmektedir (Merter, 2004: 128). Ülkede Vergide Dürüstlük Yasası çıkarılarak, inceleme elemanlarına mükellefin banka hesaplarını gizli tutmak şartıyla inceleme yetkisi verilmiştir (Şaan, 2008: 93).

2.2.2. FRANSA’DA VERGİ DENETİMİ

IMF Başkanı Christine Lagarde’ye Fransa Maliye Bakanı olduğu dönemde danışmanlık yapmış olan Av. Blaisse Philippe Chaumont, KDV’yi bulan Fransızların vergiye hevesle yaklaştıklarını belirtmiştir (Chaumont, 2014: 148).

Chaumont Fransa’da vergi oranları yüksek ve vergi kanunlarının anlaşılmasız olmasına karşın vergi idaresinin etkinliği sayesinde faal vergi tahsilatı gerçekleştiğini belirtmiştir. Vergi kanunlarının anlaşılması ve öngörülmesi zor olmasından dolayı Fransa’nın diğer ülkeler için model olabilecek nitelikte olmadığı belirtilmiştir (Chaumont, 2014: 149).

1879’da kurulan Fransız Maliye Teftiş Kurulu, Genel Maliye Müfettişi

ve Maliye Mfettişlerinden oluşur. Bu kurul, Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapmakta ve Maliye Bakanı tüm bakanlıklar üzerinde de denetim yetkisine sahiptir. Maliye Teftiş Kurulu bünyesinde çalışan denetim elemanları başmüfettiş veya müfettiş unvanlarını almaktadır. Teftiş Kurulu Başkanı, müfettişlerin yapacağı işleri bakan onayına iletmek, iş bölümü yapmak, çalışma sonuçlarını bakana sunmak, personel iş ve işlemlerini ve idarenin bütçesini idare etmek gibi görevlere sahiptir (şaan, 2008: 99-108).

Vergiler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra örgütleri ile vergi denetimi yapılmaktadır. Denetim personeli, beyannameleri mükelleflerden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleme yapanlar, ulusal inceleme yapanlar ve tüm vergi gelirlerini inceleyenler olarak sınıflandırılır (Merter, 2004: 131). Denetim birimlerinin görev ve yetkileri, mükelleflerin bulunduğu yere göre dağılımı, kar oranları, vergi matrahı, şirketler topluluğuna ait, yurt dışı kazançları sektörel ölçütlere göre sınıflandırılmıştır (Konukcu nal, 2011: 120). İncelemelerin süresi büyük işletmelerde en fazla 9 ay, küçük işletmelerde ise önemli yanılığlar hariç en fazla 3 ay olarak belirtilmiştir (Tokat: 2010: 4).

Denetimi yapılacak mükelleflerin, vergi anlamında sorunlar ve senelik denetim gayelerinden dolayı ‘‘Ulusal ve Uluslararası Doğrulama Müdürlüğü’’ (Direction des Verifications Nationales et Internationales, DVNI) isimli büyük şirketlerin denetiminde sorumlu kuruluş tarafından belirlenir (şaan, 2008: 100). Ayrıca 2002 yılında büyük işletmeler için Büyük İşletmeler Vergi Dairesi (La Direction des Grandes Entreprises) kurulmuştur (Kılıç, 2011: 367).

Ülkede vergi denetimi işletme büyüklüğüne göre üç birim tarafından yerine getirilmektedir. Bunlar, Mali Hizmetler Müdürlüğü (Direction des Services Fiscaux, DSF); şube müdürlüğü seviyesinde ve küçük ölçekli işletmelerin denetimini yapar, Mali Kontrol Müdürlükleri (Direction des Controles Fiscales, DIRCOF); bölge seviyesinde görev yapan ve orta ölçekli işletmeleri denetler, Ulusal ve Uluslararası Kontrol Müdürlüğü (Direction des Verifications Nationales et Internationales, DVNI); ulusal düzeyde ve büyük ölçekli işletmeleri denetlemektedir (Arslan ve Biniş, 2014: 450-451).

Denetim iç kontrol ve dış kontrol olarak ikiye ayrılmaktadır. İç kontrol yoklama tarzında yapılmaktadır. Dış kontrol ise hem vergi incelemesi yapar

hem de gelir vergisi mükelleflerini denetler (Karataş Durmuş, 2015: 19).

Genelde işyerinde vergi denetimi tüzel kişiler için 3 ay, gerçek kişiler için 1 yıl olarak belirlenmiştir (Övet, 2010: 66). Vergi denetiminde zamanaşımı 3 yıl ve daha önceden denetlenen vergi ve vergi dönemi için tekrar denetleme yapılmamaktadır (Karataş Durmuş, 2015: 20-21).

2.2.3. İNGİLTERE’DE VERGİ DENETİMİ

İngiltere’de vergilerin idaresinden ve tahsilinden sorumlu birim İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty’s Revenue and Customs) (HMRC)’dir. HMRC’nin gayesi, vergilerin vaktinde ve gerçekçi olarak tahsilini sağlar (Organ, 2008: 68).

İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” isimli inceleme personelleri tarafından yapılmaktadır. HMRC bünyesinde çalışan denetim personelleri gerçek ve tüzel kişilerin devlete olan borç miktarlarını hesaplayarak varsa vergide kayıp kaçağı belirlemektedir. Denetim personellerinin görevleri, vergi mevzuatındaki hükümleri gerçek ve tüzel kişilere uygulamak, hesap unsurlarını incelemek, vergi mükelleflerine bunları aktarmak ve bilgilendirmek şeklinde sıralanır (Şin, 2005: 153).

HMRC, her dönem vergi incelemesi yapmak için bazı beyannameleri ele almaktadır. HMRC, ele alınan beyannamelerdeki kayıtlı esasları inceleyerek bundan sonrasında mükelleflerin beyan edecekleri vergilerin daha doğru ve tam olmasını sağlayarak vergilerin eksiksiz ödenmesini sağlamaktadır. HMRC vergi sisteminin sağlıklı ve adil şekilde yürütülmesi için çalışmalar yapmaktadır (Şin, 2005: 153).

İngiltere’de vergi incelemesi üç aşamadan oluşmaktadır (Merter, 2004: 132- 133); Birinci aşama, ön kontrol aşamasıdır. Mükellef beyannamelerinin usul ve esaslara uygun olup olmadığı incelenmektedir. Uygun olmayan bir durum var ise bu durum mükellefe yazılı bir şekilde bildirilir ve sonrasında bu aşama tamamlanır. İkinci aşama; Pay As You Earn (Kazanırken Öde) sistemi uygulanmaktadır. Burada kesilmiş ya da kesilmesi gereken vergi miktarı

hesaplanır ve incelenir. Bu vergi miktarı 14 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Üçüncü aşama; vergi incelemeleri detaylı bir biçimde vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

İngiltere’de uygulamadaki vergi denetim yöntemleri şu şekilde belirtilir; ön kontrol, eğitim ve inceleme ziyaretleri, hesap odaklı denetimler (hesapların incelenmesi), karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi, karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi ve vergi kaçakçılığı incelemeleri (soruşturması)dir.

2.2.4. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ’NDE VERGİ DENETİMİ

Amerika Birleşik Devletleri’nin (A.B.D), vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS) sorumludur (Öz ve Akdemir, 2002: 100). IRS, vergi kanunlarını sağlıklı bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin beyannamelerini tam ve doğru verilmesini sağlamak, sorumlulukların yerine getirilmesini ve hesaplanacak vergilerin tam olarak ödemelerini sağlamakla görevlidir. Uygulama esaslarına uymayan mükellefleri denetleme ve soruşturma yapmaya yetkilidir (Duran, 2004: 30).

Vergi mevzuatının idaresinde ve gerçekleştirilmesinde sorumlu olan IRS, üç birim olarak teşkilatlanmıştır. Bunlar, IRS merkezi (National Office), merkeze bağlı bölge müdürlükleri (Regional Offices) ve bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri (District Offices) şeklinde oluşmaktadır (Demir, 2008: 278).

IRS, Hazine Bakanlığı bünyesinde bir birimdir. IRS, vergi incelemeleri sonucunda mükellefin beyan ettiği gelirin, iskontoların, ayrıcalıkların ve diğer vergisel fırsatlarını saptayarak vergi tutarının gerçekliğini de belirler (Karyağdı, 2006: 47).

ABD’ de vergi incelemesinde görevliler şu şekildedir; Vergi Denetçileri (Tax Auditors), Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer), Gelir Ajanları (Revenue Agents), Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner), Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation)’dir (Tekin ve

Çelikkaya, 2014: 194).

ABD’de uygulanan vergi inceleme metotları mükelleflerin vaziyetine göre farklılık göstermektedir. Bu durum mükelleflerin vergi kanun ve yönetmeliklerine olan uyumuna, ciro büyüklüğüne, önceden yapılmış incelemelerin sonuçlarına, son incelemeden itibaren geçen süreye ve beyannamelerin güvenilirliğine bağlıdır. IRS’de temel olarak beş farklı vergi inceleme yöntemi kullanılmaktadır. İndirilemeyecek Kalemler Programı, Mektupla Yapılan İnceleme, Dairede Yapılan İnceleme, Mükellefin İşyerinde İnceleme ve Araştırma İncelemesi olarak sıralanmaktadır (Lethbridge, 2013: 180).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK VE BÜTÇE İLİŞKİSİ

Vergi denetiminde etkinlik ile bütçe arasında önemli bir ilişki vardır. Bu ilişkiyi çeşitli açılardan inceleyeceğiz. Burada karşımıza çıkan birtakım genel kavramlar vardır. Bu kavramlar; etkinlik, vergi denetimi etkinliği, vergi bilinci ve bütçedir. Kavramların anlaşılabilirliği konu bütünlüğünün sağlanması açısından önemlidir. Denetimde etkinliği sağlayan faktörler ile denetim oranlarının bütçeye ne yönde bir etkisi olduğu farklı ölçütler kullanılarak bu bölümde açıklanmıştır.

3.1. ETKİNLİK KAVRAMI

Etkinlik, hedeflenen amaçlara ve ölçütlere minimum maliyet ile ulaşmanın sonucunu belirleyen verimlilik düzeyi olarak tanımlanabilir. Ulaşılan amacın gerçekleştirilme derecesini ölçer. Etkinlik, verimlilik kavramıyla ilişkilendirilerek anlatılmaktadır. Verimlilik kavramı girdi ve çıktı arasındaki ilişkiye bakılarak ölçülmektedir. Etkinlik, kullanılan kaynakların verimli kullanılmaması gibi sakıncaları yok etmek için kılavuzluk etmektedir. Etkinlik, bir işletmenin ya da idarenin uygulamış olduğu faaliyetlerine ve istenilen hedef düzeyine ulaşılabilirliğin göstergesi olarak da tanımlanabilir. Etkinlik kısaca faaliyetin veya hedefin başarısını ölçüt olarak belirler.

3.2. VERGİ DENETİM ETKİNLİĞİ

Vergi denetiminde etkinlik, vergi idaresini, mükellefin vergi konusunda kanunlara uygunluğunu saptamak amacıyla yapılan denetimlerde kendilerinden

beklenen başarıyı gerçekleştirme seviyesidir. Etkinliğin sağlanmasında vergi kanunları, denetim personeli gibi faktörler rol oynamaktadır (Şaan, 2008: 59). Etkin bir vergi denetimi, vergilerin mükellefler tarafından zamanında ve tam ödenmesini sağlayarak idarenin başarı düzeyini belirler.

Vergi denetim etkinliğiyle vergi gelirinde artış sağlanabilir. Denetim etkinliği ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin neden-sonuçları tespit edilerek denetimin amacına ulaşılmasına katkı sağlar (Polat, 2017: 79). Vergi sistemlerindeki farklılık denetimin başarısını etkilemektedir. Etkinlik için denetimin stratejik olması, kullanılan teknolojinin performansı, mükelleflerin risk taşımalarına göre ayırım yaparak riskli mükelleflerin öncelikle denetlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bir diğer bakış açısına göre etkinlik, devletin vergi gelirlerini tahsil ederken idarenin yönetim maliyetleri arasındaki fark olarak belirtilir. Hem maliyet unsuru hem de mükellefin ruh hali önem arz etmektedir. Yani vergi denetimi etkinliğini ölçmede mükellefleri de içerisine koyacak şekilde belirtilmesi gerekmektedir (Şenyüz, 1995: 49-51).

Türkiye’de beyan esasına dayalı olan vergilerde mükellefin vergi ödemede istekli olmaması, vergi bilincinin ve ahlakının gelişmemesinden dolayı gelirlerinin tamamını beyan etmemelerine neden olmaktadır. Bu durum vergi kayıp ve kaçakçılığına sebep olmaktadır. Sayılan olumsuz durumların ortadan kalkması vergi idaresinin etkili bir denetim sistemi oluşturmaya bağlıdır. Vergi denetiminde etkinlik, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmanın yanı sıra vergi gelirlerini de arttırmakta önemlidir.

Vergi denetiminin etkinliği, mükellefin kanunlara uygun davranmasını sağlamak için idarenin işlev düzeyini ölçmede yardımcı olarak görev yapmaktadır. Yürürlükte olan vergi kanunlarındaki maddelerin anlaşılır olmaması, kanun maddelerinin sık değiştirilmesi mükellef açısından takip etmekte zorluğa ve düzensizliğe neden olur. Vergi mükellefleri bu durumda vergi kaçırma eğilimine yönelir. Vergi kayıp ve kaçakçılığının büyüklüğü vergi denetiminde etkinliği ölçmenin bir göstergesidir. Bu gibi durumların yaşanmaması için vergi kanunları sıklıkla değiştirilmemesi, değiştirilen kanun maddelerinin uygulanmasında etkinliğin sağlanması, idareye olan güvenin artırılması ve mükellefin vergi bilincinin artırılması için çalışma yapılması

denetim etkinliği için önemlidir.

3.2.1. Vergi Denetiminde Etkinliğin Özellikleri

Vergi denetiminde etkinlik, sistemin en uygun şekilde işletilmesinin yanında görevli birim personellerinin mesleki bilgisiyle yakından ilişki içerisinde (Özker, 2002: 175).

Vergi denetiminde etkinlik, vergi idaresi, denetim elemanları ve vergi mükelleflerinin de bağlı olduğu birçok etkene bağlıdır. Bu etkenler;

- Vergi denetimi yapan personellerin vasıflı olması ve yeterli sayıda olması,
- Denetim sürecinde plan, program yapılması,
- Mükellefleri denetlerken doğru ve güvenilir verilere dayanılarak yapılması,
- Vergi mükelleflerinin denetim konusunda bilgi düzeyi ve denetim karşısındaki tutum ve davranışları,
- Vergi denetimi sonucunda ortaya çıkacak duruma göre yargısal çözüm aşamalarının etkinliği,

şeklinde sıralanabilir.

Etkin bir vergi denetiminin oluşması ve kaliteli bir vergi denetimi hizmeti verilebilmesi için başlıca özellikler;

- Vergi kanunları, incelemeye yetkili elemanlarınca objektif, tarafsız ve adaletli bir şekilde yürütülmelidir,
- Vergi inceleme elemanları denetim faaliyetini yürütürken mükellef hak ve hukukunu göz önüne alarak tarafsız bir şekilde yürütmelidir,
- Vergi denetiminin verimli bir şekilde yürütülmesi için son sistem teknolojiden faydalanarak sistematik bir düzen içerisinde çalışılmalıdır,
- Vergi denetim elemanları ahlaki ilkelere uygun ve kontrol sistemi çerçevesinde yürütülmelidir,
- Vergi denetimi, kanun sınırları çizgisinde açık, anlaşılır ve hesap verilebilirlik ilkesine göre yürütülmelidir,
- Yetkin denetim personelleri ile çalışma yapılmalıdır,
- Denetim personellerinin alanında uzmanlaşmasına değeri verilmelidir,

- Vergi denetimi, mükellefin bünyesine uygun şekilde hazırlanmalıdır,
- Kurum bünyesinde görevli vergi inceleme elemanlarının sayısını belirlerken vergi mükellef sayısı ve kurumun vereceği eğitim imkanına göre dikkate alınmalıdır (Gökmen, 2012: 9-11).

3.3. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltırken vergi gelirlerini artıran önemli bir yöntemdir. Mükellefin beyan ettiği vergi matrahının gerçek matraha denk olması ya da yakın olması önemlidir. Vergi denetiminde etkinliği belirleyen belirli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler denetimde etkinliği arttırmayı sağlar ya da azaltmaya neden olur. Mesela, vergi bilinci ve vergi ahlakı denetimi etkileyen faktörlerdir. Mükellefin vergi bilinci düzeyinin yüksek olması beyan edeceği vergi matrahının tam ve doğru olmasını sağlar.

Kurumdaki örgütsel sorunlar vergi idaresi açısından önemli bir faktördür. Denetim yapan birimin tek elden olmaması karışıklığa neden olmaktadır. Daha önceden de belirtildiği gibi vergi kanunlarındaki anlaşılmanın zor ve karışık olması mükellef açısından süreci zorlaştırır. Bu durum denetim yapan idare personelinin iş yükünü arttırır. Kurumda denetim yapacak personelin plan ve program dahilinde hareket etmesi etkinliğin sağlanması açısından önemlidir. Personel sayısının yetersiz olması hedeflenen düzeyde denetimin yapılamamasına neden olur.

Vergi idaresinin kullandığı teknoloji de bir diğer faktör olarak sayılabilir. Kurumda kullanılan bilgisayar teknolojisi ve idarenin kullanmakta olduğu internet sitesindeki uygulamalar verimlilik açısından önemlidir. Kullanılan teknoloji düzeyi yeni nesil teknolojiye uygun olması gerekmektedir. Bilgisayar sisteminin hızlı olması idarede yapılacak olan işlemlerin daha hızlı ve güvenilir olmasını etkiler. Belgelerin ve verilerin çoğu zaman fiziki olarak tutulmasında zorluk yaşanılmakta ve düzensizlik oluşturmaktadır. Belge düzeninin olmaması denetimi zorlaştırmaktadır. Bundan dolayı belgelerin ve verilerin bilgisayarlarda ya da depolama disklerinde tutulması daha hızlı ve pratik olur.

Vergi afları da vergi denetiminde etkinliği belirleyen bir faktördür. Vergi ile ilgili yanlış ve noksanlıkların affedilmesi olup anayasa hükümlerince vergi affı çıkarma görevi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmiştir. Vergi aflarının sık çıkarılması vergi yapısında düzensizliğe sebep olur (Anlar ve Cengiz, 2016: 69). Türkiye'de Cumhuriyet tarihinden şimdiye kadar çeşitli vergi afları çıkartılmıştır. Çıkarılan af kanunları şu şekilde dağılım göstermiştir. 1924-1960 yıllarında 7 adet, 1961-1980 yıllarında 8 adet, 1981-2000 yıllarında 11 adet ve 2001-2020 yıllarında 10 adet vergi af kanunu çıkarılmıştır (Yelman, 2017: 77). Türkiye'de en geniş içerikli olan vergi af kanunu 6736 sayılı kanunu farklı dört şehirde 1028 kişinin katılımıyla yaptığı anketler sonucunda etkisini belirlemeye çalışmıştır. Yapılan araştırma, vergi mükelleflerinin vergi adaleti hakkındaki düşüncelerini olumsuz, vergi ödemeye uyumunu olumlu etkilemiştir. Fakat, vergi aflarının sıklıkla çıkartılması vergi denetiminin etkinliğini zayıflatır. Ülkemizde sık sık çıkarılan vergi aflarının mükellefte af beklentisi fikrini oluşturarak vergi ödemesini aksatmasına neden olur. Af uygulamalarında genellikle uygulanan faiz ve cezaların silineceğini düşünen mükellef ödeme konusunda rahat davranıp ödememe yolunu seçer (Yücedoğru ve Sarısoy, 2018: 11).

3.3.1. Vergi İdaresinin Örgütlenmesindeki Etkinlik

Vergi idaresinin örgütlenmesini etkileyen unsurlar şu şekildedir. Vergi idaresinin ülke düzeyinde yaygınlığı, birimler arasındaki bağlantı, vergi idaresi çalışanlarının eğitimi, vergi kanunlarını ve yargısının günün gereksinimlerine yanıt verebilecek düzeyde olması örgütlenme etkinliğinde büyük role sahiptir (Üstün, 2013: 8). Vergi denetim birimlerinin düzensiz şekilde örgütlenmesi, denetimin etkin ve verimli sonuç vermesini engeller. Birimler arası düzenli örgütlenme yapıldığı takdirde sağlıklı bir denetim yapılmasını sağlar. Bundan dolayı etkinlik ve verimlilik düzeyi vergi idaresinin örgütlenmesinde etkili olur (Gerçek vd., 2006: 12).

Denetimde görevli birimlerin bağımsız örgütlenmesi, vergi denetiminin etkinliğini sağlıklı bir şekilde yürütülmesini engeller. Birimler arası uyumlu olmayan bir örgütlenmenin, denetlenmesi gereken alanların ya hiç

denetlenmemesine ya da mükerrer denetlenmesine neden olur (Organ, 2008: 150).

Vergi denetim yapısındaki karışıklığın mevcut olması ve sorumlulukların açık ve belirli olmaması, idarenin denetim örgütlenmesinde eksikliği vergi denetimini negatif yönde etkiler. İdarenin denetim birimlerinin tek bir merkeze bağlanmaması denetim işlevlerinin düzenli bir şekilde yerine getirilmesini engeller.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndaki denetim birimlerinin düzensiz yapısı, denetim birimlerinin koordine bozukluğu, denetimin verimliliğini negatif etkilemektedir. Merkezi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörler teftiş ve vergi incelemesi, Hesap Uzmanları ise yalnızca vergi incelemesi yapmaktadır (Ervardar, 1982: 35). Taşradaki vergi denetmenleri de teftiş ve vergi incelemesi yapmaktadır. Bu birimlerin, görev ve sorumluluklarından kaynaklı meydana gelen haberleşme, iletişim ve teşkilat bozuklukları sorunları ile karşılaşmaktadır. Oysa amaç, vergi denetim birimlerinin yeni vergi inceleme yöntemleri ile bir plan doğrultusunda birlikte çalışmalarını sağlayacak bir ortamın oluşturulmasıdır (Kınay, 1982: 43-44). Kurum birimlerinin örgütlenmesinde oluşan sorunlar önem arz etmektedir. Çünkü birimlerin kendi aralarında koordineli bir şekilde çalışma yapmaması kurum örgütlenmesinde etkinliği azaltan bir nedendir.

Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi yıllarca düşünülmüş ve birim birleştirilmesi 646 sayılı KHK ile gerçekleştirilmiştir. 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurularak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır. Bununla beraber denetim birimleri "Vergi Müfettişi" başlığı altında toplanmıştır. Vergi denetimindeki bu yenilikle birlikte vergi incelemelerinin bir çatı altında gerçekleştiği düşünülse de merkez ve taşra ayrımı devam etmektedir. Bu reform ile birlikte unvanları "Vergi Denetimi" olan denetim personelleri "Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı" ismiyle 29 ilde varlıklarını korumaktadır. Bunun yanında tüm denetim birimleri arasında homojenlik sağlanamaması ve birimler arasında ayrım eksiklikleri devam etmektedir (Uğur, 2016: 4). Denetimin tek bir çatı altında toplanması denetimde etkinlik açısından pozitif bir sonuç doğurur.

Çünkü birimlerin denetimleri vergi müfettişleri tarafından plan program dahilinde sürdürülmesi ile hem etkin hem de verimli bir denetim çalışmasına katkı sağlar.

Due'ya göre, devlet vergi tahsilatı maliyetini en az düzeye indirdiği vakit vergi idaresinin etkin bir çalışma yürüttüğünü gösterir. Vergi alacakları tahsilindeki maliyet ile tahsil oranları karşılaştırılarak vergi denetiminde etkinliğinin ne düzeyde olduğu belirlenebilmektedir (Karabacak, 2009: 36). İktisadi açıdan da vergi toplamak için oluşan maliyetin elde edilecek vergi gelirinden fazla olmaması gerekmektedir. Mükelleften çıkacak olan para ile hazineye gönderilecek olan para mümkün mertebe birbirine yakın olmak zorundadır. Bu nedenle vergi toplama maliyetlerinin en düşük düzeyde tutulması öngörülmektedir.

Vergi, bireylerin gönüllülük temelinde devletin kasasına ilettikleri paralar değildir. Dolayısı ile vergilerin esasında sınırları kanunlar ile saptanmış zorunlu bir ödemedir. Birey kanunlarca saptanan vergileri ödemediği sonucunda, suçlu durumuna girmektedir. Böylelikle devlet birimlerinin aktiflik düzeyinin yüksek olması, mükellefin vergi ödeme konusunda kaçınması minimum düzeyde gerçekleşir. Devletin aktifliği azaldığı sürece vergi kayıplarının arttığı apaçık görülmektedir. Bu durumda yapılması gereken ilk şey, devleti oluşturan birimleri aktifleştirmektir. Böylelikle vatandaş nezdinde de saygınlığını kazanmış bir devlet var olur. Denetim ve yönetimin faal olmadığı ülkelerde, kayıt dışı ekonomi daima büyüme göstermektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2001: 37).

3.3.2. Vergi Yasaları Uygulamasında Etkinlik

Vergi idaresinin, yürürlüğe giren yeni vergilerin denetiminde eksiklik olduğunu düşünen mükellef, bunu fırsat bilerek vergiden kaçınmaya ya da vergi kaçırma yönelir (Tosun, 1962: 10-11). Vergi mükellefleri tarafından benimsenmesi zor olan vergi hükümleri sıklıkla değişmesi vergi yasalarında istikrarsız bir duruma sebebiyet verir (Ervardar, 1972: 46). Buna göre “eski bir vergi iyi bir vergidir” tabiri bunu doğrular niteliktedir (Karabacak, 2009: 37).

Vergi toplamada etkinliği sağlayan vergi kanunlarının adaletli, açık ve anlaşılır olması ve bu kanunları etkin bir şekilde uygulayan vergi idaresine ihtiyaç vardır. Sonuç olarak vergi yasalarına ve vergi idaresine mükellefin adapte olma sürecinin kısa olması, mükellefte vergi bilinci ve vergi uyumunu arttırır. Vergi yönetiminin asıl amacı, mükellef seğiminin doğru yapılması ile vergide eşitliği ve adaleti sağlayarak vergi gelirlerini arttırmaktır. Bundan dolayı vergi kanunlarının uygulanmasındaki etkinlik vergi gelirlerini maksimum düzeyde arttırmada aktif rol oynar.

Yürürlükteki vergi mevzuatına göre, vergi kayıp ve kağaklılığı durumu vergi denetiminde etkinliği ölçmede yardımcı olur. Bunun için vergi kayıp ve kağaklılığının sayısal olarak ölçölüp bilinmesi gerekir. Bazı zamanlar bu sayısal verilerin elde edilmesi zorlaşmaktadır. Bu sebeple, mükellefin vergi kaçırma gibi olumsuz davranışta bulunmasının bir yaptırımıla sonuğlanacağı bilmesi vergi kayıplarını azaltır.

3.3.3. Personel Yönetimi

Vergi sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin işleyişine bağlıdır. Vergi yönetimi, personel yönetimine ve personelin niteliğine dayanmaktadır. Personel sorunu çözümlendiğinde ve süreklilik sağlandığında vergi yönetiminin etkinliği sağlanır.

Vergi denetiminde görevli personelin nitelikli ve donanımlı olması da önemlidir. Personelin yetenek ve bilgisi denetim sürecine katkı sağlayan bir faktördür. Vergi yönetiminde ve vergi denetiminde başarı sağlanması için personel yönetimi sorunsuz bir şekilde yürütölmesi gerekir.

Vergi idaresi, yeni personeli kendi bünyesine katmak için çeşitli sınavlar yapmaktadır. Mesleğe ve aranan şartlara uygun adayları titizlikle seğmektedir. Mesleki eğitimlerden geğirerek nitelikli personel kriterine uygun hale getirmektedir. Bu süreçte personelin aldığı eğitim, kurumdaki çalışmaları özenle yaparak iş yükünün hafiflemesini sağlar.

Türkiye’de denetim personelinin yeterli sayıda olması vergi denetiminin etkinliğini sağlar. Son yıllarda vergi denetim personel sayısının artmasına istinaden meslekten istifalarında artması ciddi derecede personel sayısını azaltmıştır (Sarılı, 2003: 121). Vergi denetiminde personelin eğitilmiş, nitelikli ve donanımlı olmasıyla birlikte sayı bakımından da yeterli bir düzeyde olması gerekir. Personel başına düşen mükellef sayısı da etkinlik açısından önemlidir. Personelin ilgilendiği mükellef sayısı vergi idaresinin çalışma akışını ve vergi uygulamalarını takip etmede bir göstergedir. Örneğin, vergi dairesinde beş kişinin yapacağı işi iki kişi yaparsa işlerin verimli ve etkin olmaması sorunu doğar. Personelin işi yetiştirmeleri önemli olduğu kadar yapılan işin denetimi ve takip edilmesi de etkinlik açısından önemlidir. Vergi denetiminin yapılmasında vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu, vergi bilinci ve ahlakının düşük olduğu bölgelerde yeterli sayıda personel olmaması denetimde etkinliği zorlaştırır.

Personelin yapmış olduğu iş karşılığında aldığı ücret de bir diğer faktördür. Personele yüklenen iş yükü fazla olmasına karşın aldığı ücret, personeli tatmin edecek düzeyde değilse personelin ve çalışma arkadaşlarının motivasyonu olumsuz etkilenir. Örneğin, vergi kanunlarına hâkim, vergi uygulamalarında başarılı olan bir personelin aldığı ücret ile yaptığı işi kıyaslayarak yeterli olmadığı kanısına varırsa personel işten ayrılmak ister. Daha iyi şartlarda devam edeceği sektörlerle yönelir. Yetkin personel kayıpları denetimler açısından pek iç açıcı bir durum değildir. Öte yandan personelin ücret artışları ve kurum içerisinde yükselmeleri yeterlilik düzeyine göre belirlenir. Personelin yapmış olduğu incelemeler karşısında gerekli ödüllendirme, destekleme gibi teşviklerin verilmemesi personelin moral ve motivasyonu düşürür. Vergi idaresinin performansı ve etkinliği zayıflar (Taş, 1992: 67-68).

3.3.4. Vergi Mevzuatındaki Karmaşıklık ve Sık Değişim

Vergi kanunlarında anlaşılması zor hükümlerin olması, kanun maddelerinin sıklıkla değiştirilmesi mevzuatta karışıklığa ve farklı

anlaşılmalara yol açar (Akday, 1990: 230). Vergi mevzuatındaki kanun hükümlerinin basit, şeffaf ve kolay uygulanabilir olması vergi denetiminin etkinliği için önemlidir. Mevzuattaki belirsizliklerin ve açıkların olmaması, vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmemesi ve karmaşık olmamasıyla yanlış anlaşılma durumlarına mahal vermemesi etkinliğin olumlu sonuçlar vermesini sağlar.

İdare tarafından usul ve esasları belirtilen vergi beyannameleri çoğu zaman mükellefin anlayacağı şekilde net olmayabilir. Mükellefin net bir şekilde anlayabileceği usul ve esaslar kullanarak belirsizliği ortadan kaldıran uygulamaların seçilmesi gerekir (Akdoğan, 1997: 435).

Yürürlükteki vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmesi hem mükellefin hem de personelin takip etmesi ve öğrenmesi güç haline gelir. Değiştirilen vergi mevzuatı hükümlerine hâkim olmaya çalışan personelin hükümleri karıştırma ihtimali doğar. Bu karışıklıklar, yanlış uygulamalara gidilmesine neden olur. Vergi idaresinin hem zaman hem de maddi anlamda kaybı oluşur. Vergi mevzuatındaki değişiklik bir önceki mevzuatla çakışarak kanunda boşluğa neden olur. Bu boşluktan fayda sağlamak isteyen mükellef vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluna gider. Bu durumun oluşmaması için vergi mevzuatının sıklıkla değiştirilmemesi gerekmektedir. Değiştirilen vergi mevzuatının da anlaşılır bir şekilde hem mükellefe hem de personele aktarılması gerekir.

3.3.5. Teknolojik Altyapıda Gelişmeler

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefi vergi ödemeye uyumlu hale getirmek, mükellefin vergi ödeme gibi sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli altyapı teknolojisini geliştirmektedir. Buna uygun bilişim ve inovasyon standardını iyileştirerek hizmet alternatifi sunar. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefi vergi ile alakalı yükümlülüğünü dönemin şartlarına uygun olarak sosyal medya platformları, telefon, sms, televizyon, gazete veya billboardları kullanarak mükellef ile iletişim ağını güçlendirmektedir. Gelir İdaresi

Başkanlığı (www.gib.gov.tr) resmî web sitesinde vergi mevzuatıyla alakalı her türlü bilgi ve ilan yer almaktadır. Bu iletişim mecraları mükellefleri bilgilendirerek vergi bilincinin de oluşumuna katkı sağlar (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 20).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef için sağladığı bir kolaylık da interaktif vergi dairesi otomasyonudur. Mükellef bu sisteme istenilen bilgileri girerek vergi dairesine gitmeden pek çok işlemini yapabilmektedir. Bu kolaylık mükellefe ve vergi dairelerine zaman ve kaynak tasarrufu sağlar. Bu otomasyon zamanla gelişerek kullanımı ülke geneline yaygınlaştırılmıştır. Bu uygulamayla ülke genelinde iş yükü azalmış, sistemde bilgilerin titizlikle saklanmasını sağlamış ve kırtasiyeciliği de azaltmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 20).

E-fatura uygulaması da teknolojik gelişmeyle kullanımı yaygınlaşmıştır. Faturanın elektronik ortamda aktarılması, saklanması ve sunulması 2010 yılında uygulamaya geçilmiştir. Bir diğer uygulama da e-defter uygulamasıdır. Vergi Usul Hukuku ve Türk Ticaret Kanununca belirtilen yevmiye defteri ve büyük defterin zorunlu olması defterlerin elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibraz edilmesini de zorunlu hale getirmiştir. Elektronik ortamda tutulan bu verilerin güvenliğini sağlayacak ve silinme kaygısını ortadan kaldırır. E-tebligat sistemini de zorunlu olarak kullanmakta olan mükellef, kurumlar vergisi mükellefi ile kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi gelir vergisi mükellefidir. Mecburiliği olmayan mükellef de kendi istekleri doğrultusunda bu sistemden yararlanabilmektedir. E- tebligat, sms veya e-posta adreslerine bilgilendirme yapılmasıdır. E-tebligat uygulaması ile gönderilen belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonuna kadar tebliğ edildiği kabul edilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 72).

Son olarak da Gelir İdaresi Başkanlığının uygulamaya soktuğu e-yoklama sistemi ön plana çıkmaktadır. Başkanlık e-yoklama sistemini, mükellef davranışlarını yönetmek, döneme uygun bir şekilde çağdaş, aktif ve örgütlenmiş bir yapıya dönüştürmek için, e-devlet uygulaması dahilinde yürütmektedir. Yoklama ve denetim işlevlerini mobil teknolojiden faydalanılarak

gerçekleştirilmesi için “Elektronik Yoklama Sistemi” faaliyete geçmiştir. Bu sistem ile mükellefin olası uygunsuz davranışlar karşısında ivedilikle ve etkili bir şekilde müdahale olanağı vermektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 74).

Yukarıda sayılan bilişim teknolojilerindeki gelişmişlik denetimde etkinlik açısından önem arz etmektedir. Uygulanacak olan sistemlerin sunduğu hizmetlerin kaliteli olması hem denetimde etkinlik hem de verimlilik açısından önemlidir. Gelişmiş bilişim teknolojilerini zorunlu olarak vergi idarelerinin tüm birimlerinde yaygınlaştırmak denetimlere etkinlik açısından katkı sağlar. Mükellefe ait bilgilerin, belgelerin ve verilerin emniyetli bir biçimde tutulabilmesi ve gerektiği zaman süratle erişilebilmesi denetimde etkinlik için önemlidir. Mükellef sayılarının dönem dönem artmasıyla birlikte verilerin ve belgelerin saklanması güçlük yaşanmaması için bilgisayar teknolojisinin kullanımı zorunlu hale gelmiştir. Bilgisayar teknolojisinin kullanımı ile personele kullanma eğitiminin verilmesi önemlidir. Teknolojinin kullanılması mükellefin idareye güvenini sağlayarak idarenin denetimde etkinliğini etkiler. Fakat teknoloji gelişmişliği vergi denetiminde tek başına yeterli olmamaktadır yetkin personel de bu teknolojiyi kullanmada önemlidir (Ertürk, 1982: 88).

3.3.6. Vergi Bilincinin Yerleşmemesi

Vergi bilinci, mükellefin ödediği vergileri nerede, nasıl ve kimler için kullanıldığını bilmesi ve kamu harcamalarının finansmanında vergilerin önemli olduğunu farkında olmasıdır (Şengül, 1997: 239).

Ülkede bulunan vergi sisteminin başarılı olmasında yasaların etkinliği, idarenin etkin uygulamalarının yanında mükellefin vergi ödeme bilincinin yerleşmiş olması da büyük rol oynamaktadır. İdarenin, mükellefi vergi konusunda bilgilendirilmesiyle vergi bilincini oluşturur vergi tahsilatında etkinlik sağlanır (Edizdoğan, 1986: 52).

Vergi bilinci, genelde gelişmiş ülkelerin mükellef yapısında oluşturmak istediği sosyal ve iktisadi yararlarının farkında olmasını istediği bir kavramdır (Sarı, 2016: 30). Toplumun vergi bilinci düzeyi, vergi ödemeye gönüllü uyumunu gösterir. Bu uyum toplumun vergiden kaçınma ve vergi kaçırma

durumlarını en aza indirmeyi sağlar.

Vergi bilincine etki eden unsurlar, demografik sistem, eğitim, vergi yönteminin yapısı, etkin kaynak kullanımı, ülkenin sosyo-kültürel ve siyasi yapısı ve dini inanıştır;

- *Demografik sistem*; toplumun yaş, cinsiyet, medeni hal ve mesleki pozisyonları vergiyi anlamak için mühim faktörlerdir. Örneğin, memur ve asgari ücretle çalışan işçinin vergi farkındalığı aynı olmayabilir. Çünkü memurun ödemiş olduğu vergi işçinin ödemiş olduğu vergiye oranla az olur. İşçi ödemiş olduğu vergiyi daha fazla hisseder. Bir diğer faktörde medeni hal durumudur. Evli olan mükellefin sorumluluk düzeyi yüksek olduğu için vergi ödemede istekliliği fazla olur.
- *Eğitim*; toplumun vergi konusunda almış olduğu eğitimler önemlidir. Eğitim, iyi bir vatandaş olma, sorgulama yeteneğinin olması gibi durumlardan dolayı vergi bilincinin oluşmasında pozitif etki eder. Bundan dolayı okullarda vergi konusunda eğitimler verilmesi gelecek neslin vergi bilincinin oluşmasını sağlar.
- *Vergi Yönteminin Yapısı*; uygulamadaki vergi yönetiminin anlaşılabilir ve saydam olması vergi bilincine pozitif etki sağlar. Karmaşık bir yönetimin vergi mükellefi tarafından anlaşılmakta zorluk yaşanmasına neden olur. Bu da vergi ödemeye uyumu zorlaştırarak vergi bilinci düzeyini düşürür.
- *Etkin Kaynak Kullanımı*; devletin toplamış olduğu vergilerin ne yönde kullanıldığının vatandaşların bilmesi vergi ödemeye uyumunu artırır. Kaynakların savurgan bir şekilde kullanılması mükellefin üzerinde oluşan yükü daha da artırarak mükellefin vergi ödememe düşüncesini oluşturur. Eğer kaynaklar tutumluluk çerçevesinde kullanıldığını bilen mükellef vergi toplandığında devletin karşılığında kamu hizmetini yerine getirmede bir araç olarak kullanıldığının farkına varır.
- *Sosyo-Kültürel Yapı*; bu yapı mükellefin vergi farkındalığını etkileyen bir diğer unsurdur. Toplumda oluşan kültürel değerleri, yaşam seviyeleri, aile yapısı bu grup altında değerlendirilir. Bundan dolayı toplumun davranışları ne yönde gelişirse vergi bilinci de o derece etkilenir.

- *Din Faktörü*; bu faktörde genelde dini duygularının yüksek olduğu bireylerin vergiden kaçırmanın helal olmadığı kanısına vararak vergi ödeme isteği artış gösterir. Vergi ahlakı burada vergi bilinciyle birlikte etkileşim halinde olur.

Yukarıda sıralanmış olan vergi bilincini etkileyen faktörler vergi bilincinin oluşmasında önem arz eden faktörlerdir. Demografik sistem, mükellef eğitimi, vergi yönetiminin yapısı, etkin kaynak kullanımı, sosyo-kültürel yapı, din faktörü olarak sıralanmıştır. Bu faktörlerin her birinin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Vergi sisteminin başarılı olması etkin bir vergi mevzuatının yanında mükellefin vergi bilinci düzeyinin de yüksek olduğu önem arz etmektedir. Mükellefin vergi ödemeye gönüllü olmaları vergi bilincinin yüksek düzeyde olduğunu belirtir. Vergi bilincinin istenilen seviyede olması vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomiyi önemli oranda azaltmaktadır. Mükellefin ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını bilmek istemeleri vergi idaresine güvenmeleri sonucunda vergi bilincinin oluşmasına etki eder. Ülkede vergi bilinci düzeyinin yüksek olması, devletin egemenlik gücünü ve kamu hizmetleri o denli artış gösterir. Vergi bilincinin düşük olması vergi gelirlerini azaltarak devletin yapacağı hizmetlerin her kesime ulaşmasını engeller. Ülke ekonomisinin durumu kötüleşmeye doğru gider.

3.4. BÜTÇE DENGESİ

Bütçenin genel tanımından anlaşılan bütçe devletin gelir ve giderlerinden oluşmaktadır. Bütçe gelirleri, vergiler ve vergi dışı gelirlerden, bütçe giderleri de faiz giderleri ve faiz dışı giderler olarak ayrılır. Bütçe gelirleri ile bütçe giderlerinin eşitliğinden de bütçe dengesi hesaplanır (Ünsal, 2013: 619-622).

Denklem formülle aşağıdaki gibi gösterilir (Eğilmez, 2018:

41-42);

Bütçe Gelirleri = Vergi Gelirleri + Vergi Dışı Gelirler

Bütçe Harcamaları = Faiz Harcamaları + Faiz Dışı Harcamalar (personel

giderleri + diğer cari giderler + yatırım giderleri + faiz dışı transfer giderleri)

Bütçe Dengesi = Bütçe Gelirleri – Bütçe Harcamaları

Bütçe Gelirleri > Bütçe Harcamaları ise Bütçe Fazlası vardır.

Bütçe Gelirleri < Bütçe Harcamaları ise Bütçe Açığı vardır.

Devlet ekonomideki dengeyi sağlamak için her zaman kamu gelir ve giderini eşitlemek ister. Fakat çoğu zaman bu denge sağlamak kolay olmamıştır. Gelişmiş ülke ekonomileri çoğu zaman bütçe denkliliğini sağlarken, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülke ekonomileri dengeyi sağlamakta zorlanır.

Bütçe dengesi ülke ekonomilerinin mali performansının ölçütü olarak da değerlendirilebilir. Bütçe dengesi sağlanmış ise o dönem ülke ekonomisi istenilen başarı düzeyindedir. Yani devletin yapmış olduğu harcamalar kadar gelir elde etmiştir. Devletin uygulamış olduğu maliye politikası ve gelirler politikası bu dengenin sağlanması için önemli politikalardır.

Bütçe denkliliğini sağlamak için iç-dış borçlanmaya ya da monetizasyon (parasal finansman) yöntemlerine başvurulmaktadır. İç borçlanmada paranın ülke içinde dolaşım hızı azalır ve istenilen harcama düzeyi gerçekleşmez. Dış borçlanma da ülke içindeki para arzı artış göstererek enflasyonun yükselmesine neden olur ve dışa bağımlılığı artırır. Bir diğer yöntem ise monetizasyon en sakıncalı yöntemdir. Çünkü merkez bankası para basarak iç borçları ödemektedir. Bu yöntemlere çok zor durumda olmadığı sürece başvurulmaması gerekir. Bütçe denkliliği sağlanmaya çalışılırken ülke ekonomisini çeşitli problemlere maruz bırakılmaması gerekir. Birkaç yıl açık vermesi ülke ekonomisi için çok büyük problemlere yol açmaz. Fakat bu bütçe açıklığı uzun yıllar devamlılık gösterirse ekonomide istikrarsızlık neden olur. 5018 sayılı kanunun 13.maddesinde yer alan fıkraya göre “Bütçelerde gelir ve giderinin denk olmasının elde edilmesi esastır”. Bu kanun maddesi bütçedeki denklik ilkesini esas almıştır.

Bir diğer önemli husus ise, bütçenin gelirlerini tahsil ederken maliyeti minimize etmek gerekir. Toplanacak gelir yapılacak gidere yakın olmalıdır. Devlet yapacağı harcamalarını toplanacak vergi kapasitesine göre

belirlemelidir. İktisadi açıdan kamu gelir ve giderleri arasındaki denkliğin sürekliliği sağlanması bütçenin rasyonel gerçekleştiğini gösterir.

Toplumun devletten beklentileri sürekli artmaktadır. Ekonomik, hukuki ve siyasi kapsamlarının farklı olmasından dolayı bütçelerinin iktisadi olgularının büyüklüğü ve yaygınlığı farklılaşmıştır. İktisadi olgular maliye politikasının konusunu oluşturur. Devlet, maliye politikasını uygularken bütçeyi bir araç olarak kullanmaktadır. Ekonominin durumuna göre bütçe fazlası, bütçe açığı ya da bütçe açığı verilerek ekonomiye müdahale edilebilmektedir. Kısaca, ekonominin koşullarına göre bütçeyi kullanarak ölçüsüne göre mevcut dengesizliği düzeltme fonksiyonunu yerine getirir. Örneğin, ekonomide durgunluk var ise yani işsizlik artar, milli gelir düşer bundan dolayı kamu harcamaları arttırılarak bütçe açık vermiş olur denge sağlanmaya çalışılır. Bu politika sürekli hale gelir de dozu ayarlanamazsa olumsuz sonuçları beraberinde getirir. Ekonomi durgunluktan çıkarak yüksek enflasyona geçiş yapabilir.

Sosyal devlet anlayışına sahip ülke, toplumun isteklerini karşılama güdüsünde artış gösterir. Bundan dolayı devlet, toplumun gelir dağılımında adaleti sağlamak, yoksullukla mücadele etmek, refah düzeyi düşük bireylerin daha iyi şartlarda yaşamaları için yapacağı harcamaları artırır. Bu harcamalar çoğu zaman gelir gider denliğini sağlama açısından zorlaştıracı bir etkidir. Giderlerin fazla olmasından bütçe denkliliği istenilen düzeyde değildir.

3.4.1. Bütçe Açığı ve Nedenleri

Günümüz devletinde gerek modern devlet anlayışı gerek sosyal devlet anlayışından dolayı kamu hizmetlerinde artış meydana gelmektedir. Kamu harcamalarındaki artış gelir-gider dengesinde bozulmalara neden olmuştur. Kamu harcamalarının artışı beklenen kamu gelirleri düzeyinde artışı beraberinde getirmeyerek bütçe açığına neden olmuştur. Bütçe açığının oluşumu yapılan giderlerin elde edilen gelirlerden büyük olmasıdır. Çoğu zaman bütçe açığı, savaş, salgın hastalık, kıtlık vb. olağanüstü durumlar beklenmedik harcamalardan kaynaklanabilir.

Bütçe açıklarının nedenleri ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre

değişiklik gösterir. Genelde gelişmiş ülkelerde sosyal devlet anlayışı uygulamaları ile transfer harcamaları bütçe açıklarında artışa neden olmaktadır. Gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkelerde, enflasyon oranının yüksek olması, dış ödemeler bilançosunun dengesizliği, milli gelir düzeyinin düşük olması ve kamu gelirlerinin istenilen seviyede olmaması gibi faktörlerden dolayı bütçe açıkları giderek artar ve ciddi istikrarsızlık yaratır. Gelişmiş ülkelerdeki bütçe açıkları kısa süreli bir probleme neden olur. Ekonomik krizlerin başlıca sebeplerinin başında bütçe açıkları yer alır.

Bütçe açıklarının sürekli olması ekonomiler için büyük bir tehdit olarak görülmektedir.

Türkiye’de yapılan kamu harcamalarının kamu gelirlerine göre daha fazla artmasından dolayı bütçe açıkları devamlı hale gelmiştir. Devletin hazırlamış olduğu plan ve programlar çoğu zaman bu durumu düzeltmeye yetmediği görülmektedir.

Bu başlık altında Türkiye’de bütçe açıklarının nedenlerini “kamu giderlerinin artması ve kamu gelirlerinin azalması” şeklinde açıklanacaktır.

3.4.2.1. Kamu Giderlerinin Artması

Kamu giderleri, devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla yaptıkları ödemelerdir. Kamu hizmetleri, eğitim, sağlık, adalet, güvenlik vs. gibi hizmetler olarak sıralanabilir. Devletin bu hizmetleri gerçekleştirmek için yaptıkları harcamalar kamu giderlerini arttırmaktadır. Kamudaki faaliyetlerin geniş bir alana yayılması ve kaliteli hizmet sunulmasından dolayı kamu giderleri artış gösterir. Kamu harcamalarının GSMH’ya oranlanmasıyla kamunun faaliyetlerinin ekonomideki payı ölçülmektedir.

Türkiye’de bütçe içerisinde yer alan kamu giderleri cari giderler, yatırım giderleri, transfer giderleri, gerçek (olağan) giderler olarak sıralanmaktadır. Bu kamu giderlerinin bütçedeki payı yüksektir. Cari giderler, kamu hizmetleri sunulurken personel ödemeleri ve diğer tüketim mal ve hizmet ödemelerinden oluşmaktadır. Yani personel maaşları, kurum binasının elektrik, su, kırtasiye giderleri olarak sıralanabilir. Yatırım giderleri, hizmet gücünün arttırılması

amacıyla yapılan giderlerdir. Örneğin, yol yapım giderleri, köprü yapımı, okul yapımı vs. gibi hizmet yapımında kullanılan giderlerdir. Transfer giderleri, devletin karşılıksız bir şekilde kişi ve kurumlara yaptığı harcamalardır. Örneğin, öğrenci bursları, sübvansiyonlar, vergi iadeleri, sosyal hizmetler vs. şeklinde sıralanabilir. Gerçek (olağan) giderler, devletin karşılığında bir sermaye ya da mal alması şeklinde yapmış olduğu harcamalardır. Kamunun makine ve teçhizat, bina alması bu giderlere örnek verilebilir.

Bütçe kalemleri içerisinde kamu giderleri devamlı ve hızlı bir artış göstermektedir. Bunun temel sebepleri olarak;

- Kamu kesiminde uygulanan istihdam politikası ile ödenen maaş ve ücretler karşılığında yeterli seviyede verimlilik alınmaması,
- İktisadi etkinliğe uygun olmayan müdahalelerle fazla maliyet ve etkin olmayan sistem varlığı,
- İhtiyacı karşılamayan tarıma yönelik transfer harcamaları,
- Yerel yönetimlere yapılan transfer harcamalarının artması,
- Devlet bankalarının yapmış olduğu işlemlerdeki savurganlığın artması,
- Sosyal yardım yapan kuruluşların yaptığı transfer harcamalarının artması,
- Kamu harcamalarının saydam olmayan bir şekilde yapılması ve kamu maliyesi bütünlüğünde ve düzeninde bozulmalar,

şeklinde sayılır.

Yukarıda sayılan kamu giderlerinin artış nedenlerini gruplandırılarak incelendiğinde;

- Sosyal Nedenler: Günümüzün devlet anlayışından dolayı sosyal alanda yapılan kamu harcamaları sürekli artış gösterir. Devlet, toplum refahı ile bireylerin yaşamlarını asgari düzeyde gerçekleştirmek için harcamalarını arttırır. Emeklilik ödemeleri, gelir destekleri, sağlık harcamaları, ücretsiz eğitim ve öğretim imkânı, yoksullara yönelik tesisler vs. devletin yapmış olduğu transfer harcamalardır. Gelişmekte olan ya da gelişmemiş ülkelerde yoksulluk düzeyi en aza indirilmek için bu harcamalar arttırılır. Sosyal güvenlik harcamaları da bu kategoride yer almaktadır. Yaşlı nüfusun tüketici nüfus olarak değerlendirildiği görülmektedir. Buna göre yaşlılara yönelik harcamalar artış gösterir.

Nüfus artışı da kamu harcamalarının artmasına neden olmaktadır. Çünkü, devlet nüfus artışı ile birlikte eğitim, sağlık, ulaşım, alt yapı gibi kamu hizmetlerini arttırır. Nüfusun yoğun olduğu yerlerde yapılacak hizmetlerin niteliği ve miktarı da önem arz etmektedir.

- Siyasal Nedenler: Siyasi neden dediğimizde akla ilk gelen seçim dönemleridir. Çünkü bu dönemde harcamalar olabildiğince artış göstermektedir. Siyasi partiler oylarını maksimize etmek için seçmenlere verdiği sözleri yerine getirmek için harcamaları arttırır. Partiler arasında rekabetin de en üst seviyede olmasından dolayı sürekli bir yarış içinde harcamalar artar. Genelde seçim dönemlerinde bütçe açık vermekte ve seçim döneminden sonra da etkileri devam etmektedir.
- Ekonomik ve Mali Nedenler: Ülke ekonomilerinin kalkınma ve sanayileşme gayelerinden dolayı kamu harcamaları artış göstererek bütçe açıkları meydana gelir. Ülke kalkınmasını belirleyen en önemli faktör yatırımlardır. Yapılan yollar, köprüler, limanlar, havalimanları, barajlar, enerji santralleri gibi yatırımlar ciddi derecede maliyetli harcamalardır. Artan kamu harcamaları bütçe açıklarına neden olur. Enflasyon, faiz oranları, döviz kurları bütçe açıklarını etkileyen diğer faktörlerdir. Enflasyon durumunda fiyatların yüksek olması, faiz ödemeleri ve artan döviz kurları harcamaları artırmakta ve bütçe açıklarının büyümesine neden olmaktadır.
- Teknolojik Nedenler: Günümüz teknolojisinin gün geçtikçe gelişmesi, kamu hizmetlerini yerine getirirken teknolojiden daha fazla yararlanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Örneğin, eğitim alanında son teknolojiden yararlanılması kamu harcamalarını artıran bir etkidir. Sınıflarda kullanılan akıllı tahta, projeksiyon kullanılması ya da öğrencilere ücretsiz tablet dağıtılması kamu harcamalarını artırır. Sağlık alanında teknik ve takibin yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan teçhizatlarının var olması gerekmektedir. İhtiyaç duyulan teçhizatların alınması da kamu harcamalarını arttırır.
- Askeri Nedenler: Savunma sanayisine yapılan harcamalar bütçe

giderlerini arttıran önemli bir gider kalemidir. Devlet, savunma harcamalarına her dönem ihtiyaç duyduğundan gider kalemleri içerisinde sürekli artış göstermektedir. Çünkü devlet, son teknoloji silah, tank, makine ve teçhizat gibi alımlar yapar. Savaş sonrası toplumun yaralarını sarmak için, şehit yakınlarına ödenen paralar, gazilere sağlanan imkanlar ile hasarlı bina ve yapıların onarılması kamu harcamalarını arttırır. Bu nedenle harcamaların arttığı dönemlerde bütçe açıkları da artış gösterir.

Kamu harcamaları artışlarının bir diğer sebepleri olarak;

- Bütçe yapısından meydana gelen sorunlar,
- İç ve dış borç faiz giderlerindeki devamlılık gösteren artışlar,
- Çalışan personel sayısı ve maliyetlerindeki artışlar,
- Seçim dönemlerinde uygulanan politikalar ve sunulan vaatler,
- İsrar ve usulsüzlük,
- Tabii afetler,
- Kamu tarafından yapılan vergi iade uygulamaları,
- Askeri ve emniyet harcamalarındaki artışlar.

Kamu harcamaları verimli-verimsiz harcamalar olarak ikiye ayrılır. Verimli harcamalar, milli gelirde artışa neden olan harcamalardır. Bu sebeple yapılan verimli harcamaların gelirlerinde artış ve üretim potansiyelinin artmasını sağlar. Verimsiz harcamaları da milli gelirde artışa neden olmayan bütçede açık veren harcamalardır. Faiz ödeme, borç ödeme harcamaları verimsiz harcamalara örnek verilebilir. Bu harcamaların finansman dengesini bozucu etkisi vardır. Bu nedenle yapılacak harcamaların verimli olması bütçeye daha olumlu katkı sağlar.

3.4.2.1. Kamu Gelirlerinin Azalması

Kamu gelirlerinin azalması, bütçe gelirlerinin bütçe giderlerini karşılayamamasına sebep olmaktadır. Kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesinden dolayı kamu gelirlerinin azalması bütçe açığının büyümesine sebep olur. Bu nedenle kamu gelirleri bütçe açığının oluşumunda önemli bir

etkendir.

Kamu gelirleri devletin finansman aracıdır. Kamu hizmetlerinin finansmanı olarak genelde vergiler kullanılmaktadır. Vergilerin etkin toplanması bütçe giderlerini karşılar ve bütçe açıklarının oluşmasını engeller.

Kamu gelirlerinin azalmasının nedenleri olarak;

- Düşük vergi kapasitesi,
- Gelir dağılımının adaletsizliği,
- Sık tekrarlanan vergi afları,
- Kişi başına gelirin düşük olması,
- Düşük vergi gayreti,
- Zayıf vergi idaresi,
- Denetim ve donanım etkinsizliği,
- Vergi davalarında çözüme kavuşturulmada gecikme yaşanması,
- Vergi sisteminin yetersizliği,
- Sürekli değiştirilen vergi mevzuatları,
- Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma,
- Vergi tabanının dar olması,
- Kayıt dışı ekonomiden dolayı düşük vergi tahsilatı,
- Vergi ahlakının ve vergi bilincinin yerleşmemiş olması,
- Vergi harcamalarının yüksek düzeyde olması,
- Vergi muaf ve istisnalarının yüksek olmasıdır.

Türkiye’de oluşan bütçe açıkları her zaman kamu harcamalarının fazla olmasından kaynaklanmamaktadır. Kamu gelirlerinin düşüklüğünden de kaynaklanabilir. Bütçe açıklarını gidermek amacıyla kamu gelirlerinde önemli bir artış sağlanması gerekir. Kamu harcamalarının artışıyla beraber kamu gelirlerinin de artması zorunlu olmuştur. Kayıt altına alınmayan istihdam ve vergi yapısındaki aksaklıklar sebebiyle vergi gelirlerinin hedeflenen seviyede toplanılmaması kamu gelirlerinin az artmasına sebep olmaktadır.

3.5. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİN ETKİNLİĞİ KAPSAMINDA DENETİM ORANLARI İLE BÜTÇE GERÇEKLEŞMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi denetiminin etkinliği çeşitli ölçütlere dayanılarak ölçülebilmektedir. Çalışmamızda denetim oranları, denetim elemanı başına mükellef sayısı, matrah farkı/incelenen matrah, denetim oranları ve vergi tahsilatı karşılaştırılması, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama, verginin bütçedeki durumu, yıllar itibarıyla bütçe gerçekleştirmeleri incelenecektir.

3.5.1. Yıllar İtibarıyla Denetim Oranları

Vergi denetim oranı, toplam denetim sayısının vergi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır. Denetim altında olan mükellef sayısının fazla olması sayesinde vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltır vergi denetimde etkinlik sağlanır. Elde edilen bu orana karşı bazı eleştiriler mevcuttur. Vergi denetiminin tanımı ve içeriği ile ilgili farklılıklar eleştiri niteliğindedir. Vergi denetimindeki diğer tekniklerin teknoloji açısından takibin zor olması, mükellefin vergi sürecini izleyebilmesi etkin risk değerlendirme sisteminin eleştirilerindendir (Gülbüz, 2008: 265).

2000'li yıllara kadar vergi denetim oranları ortalama %2-3 düzeylerinde gerçekleşirken 2004 yılından sonra %4-6 bandında gerçekleşmiştir. 2009-2011 yılları arasında Vergi Denetim Kurulu'nun kurulma hazırlıklarına yoğunlaşmasından dolayı vergi denetimleri azalma göstererek denetim oranları %1'in altına düşmüştür (Beşel, 2017: 84).

Genelde denetim oranları, denetlenecek kayıtlı mükelleflerin orana dahil edilmesi gerekir. Buna karşın kayıt altında olmayıp hiçbir vergisel işleme dahil olmayan mükelleflerde denetim oranı hesaplamasına dahil edilirse vergi denetim oranı daha düşük bir oran olarak belirlenir. Objektif bir hesaplama olması isteniyorsa her iki kesimi de hesaplamaya dahil edilmesi gerekir (Binbirkaya, 2006: 56).

Tablo 7: Türkiye’de Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2015	2.527.084	58.676	%2,32
2016	2.541.016	49.817	%1,96
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019.

Yukarıdaki veri tablosuna bakılarak 2018 yılındaki mükelleflerin %1,63’ü inceleme altına alınırken, 2019 yılında bu oran %1,45 olarak gerçekleşmiştir. Mükellef sayısındaki yükseliş, incelenen mükellef sayısında ve inceleme oranında olumsuz etkilemiştir.

Mükellefin inceleme sayısı bu derece düşük bir düzeyde olması incelenmesi zorunlu hale gelen mükellefleri belirlemesi gerekmektedir. Vergi incelemesi yapılan mükelleflerin objektif belirtilere göre saptaması ve vergi denetiminde etkinliğin önemli bir ön koşuludur. Bir ülkedeki denetim sistemi eksiksiz geliştirilememiş ise, bu durumda gerçekleştirilen denetimin sayısı önemlidir. Vergi denetim ve inceleme oranlarının yüksek düzeyde olması denetimde etkinlik ve verimlilik bir o kadar yüksek olur.

Aşağıdaki tabloda 2015-2020 yıllarında gerçekleştirilen vergi inceleme çalışmalarının sonuçları tabloda verilmiştir.

Tablo 8: İnceleme Türüne Göre Dağılımı

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME	TOPLAM İNCELEME SAYISI
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	145.202

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

Tabloda yıllara göre sınırlı, tam ve toplam inceleme sayıları verilmiştir. Tabloya göre en düşük toplam inceleme sayısı 119.026 olarak 2017 yılına aittir. En yüksek toplam inceleme sayısı 185.462 olarak 2016 yılına aittir. İnceleme sayılarında düzenli bir artış olmamıştır. 2019 ve 2020 yılında toplam incelemelerin %26'sını tam inceleme oluşturmaktadır. Bu oran en düşük 2015 yılında yaklaşık %18'i oluşturmaktadır. Vergi inceleme sayısının toplamı bulunduğu bir mükellefin birden çok dönemi incelemeye tabi tutulmuşsa her bir dönem ayrı bir vergi incelemesi esas alınmıştır. Bu yüzden tam inceleme sayısının düşük olmasına neden olmuştur.

2015-2020 yılı verileri incelendiğinde inceleme oranlarında dengeli bir düşüş veya yükseliş gözlenmemiştir. Hesapladığımız verilere göre tablodaki durum dengeli bir biçimde yükseliş gösterdiğinde gerçekten vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin var olduğu görülür. Vergi denetim oranlarının düşük olması, vergi kayıp ve kaçakçılıkla mücadelenin artırılması gerektiği söylenebilir. İnceleme sayısının yükselişi tek başına yeterli değildir. Bu yüzden sistemin bütün bir biçimde etkinleştirilmesi inceleme için harcanan vaktin kısılması veya raporlamada doğru ve yeterli neticelerin belirtilmesi önemlidir. Ayrıca derinlemesine bir denetim uygulamak uygun sonuçlar doğurmayabilir. Çünkü mükellef nezdinde tedirgin eden bir hal oluşturarak vergiye uyum aksatır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 5018 sayılı KMKK ve 6085 sayılı Sayıştay kanunu içeriğine göre Sayıştay'ın dış denetimine bağlıdır. Başkanlığın, merkez ve taşra teşkilatı faaliyetleri Sayıştay Başkanlığı tarafından mali denetimleri yapılmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 35). Mali denetim performans düzeyinin vergi denetiminin etkinliğini belirlemektedir.

Aşağıdaki tabloda tahmini vergi gelirleri ile gerçekleşen vergi gelirleri belirtilmiştir. Bu verilerden gerçekleşme oranı hesaplanmıştır.

Tablo 9: 2015-2020 Yılı Net Vergi Gelirleri

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahmini (Milyon TL)	Gerçekleşen Vergi Gelirleri (Milyon TL)	Gerçekleşme Oranı (%)
2015	389.501	407.818	104,7
2016	459.150	459.002	100,0
2017	511.085	536.617	105,0
2018	599.425	621.311	103,7
2019	756.494	673.315	89
2020	912.523	942.923	103,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

Gerçekleşen vergi gelirlerinin, tahmini vergi gelirlerinden daha yüksek olması vergi denetiminin etkinliğinin yanında mükellef vergi bilinci düzeyinin etkisi olduğu görülmektedir. İncelenen yıllarda genel anlamda tahmini vergi gelirleri kadar vergi tahsil edilmiştir. 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2020 yıllarında tahmini vergi gelirlerinden daha fazlası tahsil edilmiştir. En düşük oran 2019 yılına aittir. 2019 yılı denetleme oranı %1,45 olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılı yıllık enflasyon oranının

%11,84, döviz kuru yıllık değişimi %11,41 şeklinde ani artışları ülkede

tahsil edilecek vergileri etkilemiştir. Ele aldığımız yıllarda en yüksek gerçekleşme oranı 2017’de %105 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri gerçekleşme oranının en yüksek düzeyde olduğu 2017 yılında denetim oranı %1,68’dir. 2017 yılında incelemenin etkin bir şekilde gerçekleştiği de görülmektedir. Buna göre denetimde etkinlik hem denetim oranları ile ilişkili hem de ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum da etkilidir.

3.5.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Bu prosedürde denetim personel sayısı ile denetlenen mükellef sayısı oranlanarak bir denetim personeline düşen mükellef sayısı elde edilmiştir. Bu hesaplama yöntemi bir denetim personelinin denetleyeceği mükellef sayısını ortaya çıkartır.

Aşağıdaki tabloda denetlenen mükellef sayısını denetime katılan personel sayısına bölerek çıkan sonuç ile denetim personeli başına düşen mükellef sayısı hesaplanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu 2013 yılına kadar bu yöntemi hesaplayarak faaliyet raporlarında yer vermiştir. 2013 yılından sonra bu yöntem hesaplanmamıştır. Bu tabloda 2008-2013 yıllarına ait veriler yer almaktadır.

Tablo 10: Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2008-2013)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Personel Sayısı (2)	Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (1/2)
2008	4.313.620	48.357	89
2009	3.811.489	47.370	80
2010	3.753.669	45.109	83
2011	3.478.605	45.634	76
2012	4.474.972	47.556	94
2013	2.829.606	35.196	80

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

2008-2013 yılı denetim elemanı başına düşen ortalama mükellef sayısı 84'tür. Bir denetim elemanının denetleyeceği mükellef sayısı sonucunda verim alınmak isteniyorsa sayı yüksek olmamalıdır. Çünkü bir denetim personeli ne kadar çok mükellefi inceleme altına alırsa iş yükünden dolayı sağlıklı bir inceleme yapamaz. Bu yüzden denetim personeli sayısını denetlenen mükellef sayısına uygun bir şekilde ayarlanması gerekir. 2012 yılında bir denetim elemanının denetleyeceği mükellef sayısı 94 olarak hesaplanmış en yüksek sayıdır. 2012 yılında denetime katılan mükellef ile personel sayısı bir önceki yıla göre artmıştır. O yılda vergi denetimine ağırlık verildiği görülmektedir. Etkin bir performans sergilemeyen 2013 yılı denetlenecek mükellef sayısı ile denetim personeli sayısındaki önemli azalış bunu doğrular niteliktedir. Azalışları etkileyen diğer faktörler şu şekildedir. Denetlenen mükellef sayısının az olmasının sebebi mükellef beyannamelerinin tam ve doğru olmasından dolayı denetleme ihtiyacının duyulmamasıdır. Tahakkuk ve tahsil edilen verginin birbirine yakın ya da denk olması da sayılabilir. Ya da denetim personelinin iş yükünün fazla olmasından denetim işlemini yerine getirmede yetersiz kalmıştır.

3.5.3. Matrah Farkı/ İncelenen Matrah

Bu metotta incelenen vergi matrahı ile hesaplanan matrah farkının oranı incelenmektedir. Matrah farkının ortaya çıkmasının nedenleri olarak hesaplamada sayısal yanlışların yapılması, vergi yasasına uygunsuzluk, hatalı yorum yapılması ya da bazı kayıt işlemlerini doğru aktarılmaması gösterilmektedir. Vergi inceleme personeli mükellefin önceki beyannameleri ile ödemelerini karşılaştırarak matrah farkını tespit eder (Fırat, 2015: 168).

Tablo 11: Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı

YILLAR	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL) (1)	İncelenen Matrah (Bin TL)	Matrah Farkının Matraha Oranı (%) (1/2)
2011	755.055	16.422.146	4.60
2012	541.132	4.374.024	12.37
2013	1.080.420	1.234.224	87.54
2014	712.101	2.959.296	24.06
2015	892.151	1.535.689	58.09
2016	1.273.505	2.118.233	60.12

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

Matrah farkı ile incelenen matrah oranı seviyesi denetimin etkinliğini gösterir. Denetim sonucunda bulunan matrah farkının yüksek düzeyde olması yapılan denetimlerin etkin olmadığını gösterir. Ters bir durum olarak matrah farkının düşük düzeyde olması denetimdeki etkinliğin mükellef üzerinde etkisini göstererek vergi kaybının azalmasını sağlar. Matrah farkı hesaplamalarında doğru mükellef grubu seçilmesi denetim etkinliğinin verimliliğini artırır.

Bu kapsamda Matrah Farkının / İncelenen Matraha Oranı hesaplamasına göre yapılan denetimlerin etkin olduğunu %4,60 oranı ile 2011 yılında görmek mümkündür. 2011 yılında matrah farkı incelenen matraha göre düşük olması çoğu mükellefin beyannamesini tam ve doğru verdiği görülmektedir. Denetim etkinliğinin mükellef üzerinde hissedilmediği 2013 yılı %87,54 olarak hesaplanmıştır. 2013 yılında 1.234.224 bin TL incelenen matrahta, 1.080.420 bin TL matrah farkı ortaya çıkmıştır. Buradan anlaşılan durum şu şekildedir, yapılan denetimlerin mükellef üzerinde etkisini göstermesi gerekir. Denetim sonucunda vergi suçlarına karşı caydırıcı nitelikte yaptırımlar uygulanarak vergi bilincini etkileyecek çalışmalar yapılması gerekir. VDK ve GİB faaliyet raporlarında 2016 sonrasına ait bu oranlama verileri yer almadığından 2016 yılından sonrasına ait veri incelemesi yapılmamıştır.

3.5.4. Denetim Oranları ve Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki

Vergi denetiminde etkinliği tahakkuk/tahsilat oranı ile yorumlamak mümkündür. Mükellefin vergi mevzuatına uyum sağladığını tahsil edilen vergiler göstermektedir. Vergi tahsilatındaki artışın yüksek olması mükellefin vergi ödemeye istekli olduğunu gösterir. Mükellef vergi ile alakalı sorumluluklarını tam olarak yerine getirir ve vergi tahsilatında artışı sağlar. Buna ek olarak idare de denetim işlevi sorumluluğunu tam olarak yerine getirmek durumundadır.

Aşağıdaki tabloda, denetimde etkinliği yorumlayabilmek için denetim oranları ile vergi tahakkuk/tahsilat oranları verilmiştir. Vergi idaresinin performans göstergesi tahsilat rakamlarına bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 12: Tahakkuk-Tahsil Edilen Vergi Gelirleri (2015-2020)

Yıllar	Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri (Bin TL)	Tahsil Edilen Vergi Gelirleri (Bin TL)	Tahakkuk/ Tahsilat Oranı (%)	Denetim Oranı (%)
2015	549.259.835	465.229.389	84.7	2,32
2016	652.166.835	529.607.901	81.2	1,96
2017	760.632.822	626.082.415	82.3	1,68
2018	906.541.843	738.180.401	81.4	1,63
2019	1.012.025.775	820.148.186	81.0	1,45
2020	1.228.135.005	983.069.869	80.0	1,58

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Denetim oranının en yüksek olduğu 2015 yılında tahakkuk/tahsilat oranı da yüksektir. Tahakkuk/tahsilat oranı %84.7 olarak gerçekleşmesinde denetim oranı etkisi görülmektedir. Tahakkuk/tahsilat oranında istikrarsız bir durum gözlenmiştir. 2018 yılından itibaren oran düşmeye devam etmiştir. Tahakkuk eden vergi gelirlerine karşı tahsil edilen vergi gelirleri düşük kalmıştır. Bu

durum tahakkuk/tahsilat oranına yansımıştır. En düşük tahakkuk/tahsilat oranı %80 düzeyinde olup 2020 yılına aittir. 2020 yılında istenilen şekilde tahsilatın yapılamamasının sebebi ülkenin bulunduğu pandemi sürecidir. Pandemi süreci, mükellefin hedeflenen şekilde çalışma hayatının ilerlememesi gelir elde etme durumuna olumsuz etkilemiştir. Bu olumsuzluk vergi ödemenin düşük olmasına neden olmuştur. Vergi denetimi etkinliğini, vergi denetim oranlarıyla birlikte ülkede mevcut olan sosyal, sağlık, ekonomik vs. sorunlar da etkilemiştir. Tahakkuk/tahsilat oranı düşük seviyede seyretmesi sonucunda bütçe açığı oluşur. Gelir ve gider kalemleri arasında fark giderek artar.

3.5.5. 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama

Bu başlık altında Adam Smith'in vergileme ilkelerinden biri olan iktisadilik ilkesine değinilecektir. İktisadilik ilkesi, vergilemenin en az maliyetle toplanmasını ve vergilerin ekonomik yaşamın mekanizmasını aksatmamasını belirtmektedir. Devlet vergi gelirlerini düşük bir maliyetle topladığı zaman devlet kasasına elde ettiği gelirlerin çoğunu aktarmaktadır (Pehlivan, 2009: 145-146).

Devlet, vergi tahsilatını yaparken bir maliyete katlanır. Bu maliyet bütçede açık maliyet olarak ifade edilmektedir. Gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatının faaliyetlerini yerine getirirken çeşitli maliyetler gerçekleştirir. Personel giderleri, bina alım veya kiralama gideri, kırtasiye, makine teçhizat alımı, temizlik, aydınlatma vs. gibi idarenin giderleri vardır. Vergi tahsilat işlemi önemli bir kamu hizmetidir. Bu hizmetin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Vergi tahsilatı minimum maliyetle yerine getirilmesi gerekir.

100 TL vergi tahsili için katlanılan maliyet ne kadar az ise denetim kurumlarının etkili bir çalışma yürüttüğü ve tahsil edilen vergi gelirlerin etkin bir seviyede toplandığı gösterilmektedir. 100 TL vergi tahsil etmek için katlanılan maliyet düşük oldukça etkinliğin sağlanmış olduğu gösterilmektedir. Vergiyi tahsil ederken idare tarafından katlanılan bir maliyeti olduğu unutulmaması gerekir. Verginin tarhı ve tahsil maliyetlerine ek olarak vergilerle

ilgili anlaşmazlık giderleri de eklenmektedir. Mükelleflerin vergileme işlemleri ile ilgili zorunlu tuttukları defter, muhasebecilik faaliyetleri vs. giderlerinin de bu konuyla ilişkilendirilmektedir.

Aşağıdaki tabloda, 2015-2020 yılları arasındaki vergi toplama maliyetleri gösterilmektedir.

Tablo 13: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak için (TL)
2015	464.886.790	2.453.350	0.53
2016	529.263.765	2.859.874	0.54
2017	626.082.415	3.091.677	0.49
2018	738.180.401	3.378.940	0.45
2019	819.603.099	3.832.585	0.46
2020	983.069.869	4.473.090	0,46

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Yukarıdaki tabloda vergi gelirlerinin idare harcamalarına oranlandığında %1 gibi düşük bir seviyede olduğu görülmektedir. 100 TL vergi toplamının maliyeti genelde azalış göstermektedir. İncelenen yıllarda en düşük maliyet 0,45 TL olarak 2018 yılına aittir. Zamanla gelişen teknolojinin maliyetlere olumlu bir etkisi vardır. Teknolojiyi vergilemede bir fırsat olarak değerlendirmek idarenin vergi tahsil ederken maliyetinin düşmesini sağlar. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması maliyetleri düşüren başarılı bir çalışmadır. Bu uygulama sayesinde mükellef vergi dairesine gitmeden birçok işlemini halletmektedir. Vergi sisteminin etkinliğinde idarenin maliyetleri önemli bir husustur.

3.5.6. Verginin Bütçedeki Durumu

Aşağıdaki tabloda 2015-2020 yılları arasında bütçe hazırlanırken tahmini vergi gelirleri gerçekte tahsil edilen vergi gelirlerinin karşılaştırılması

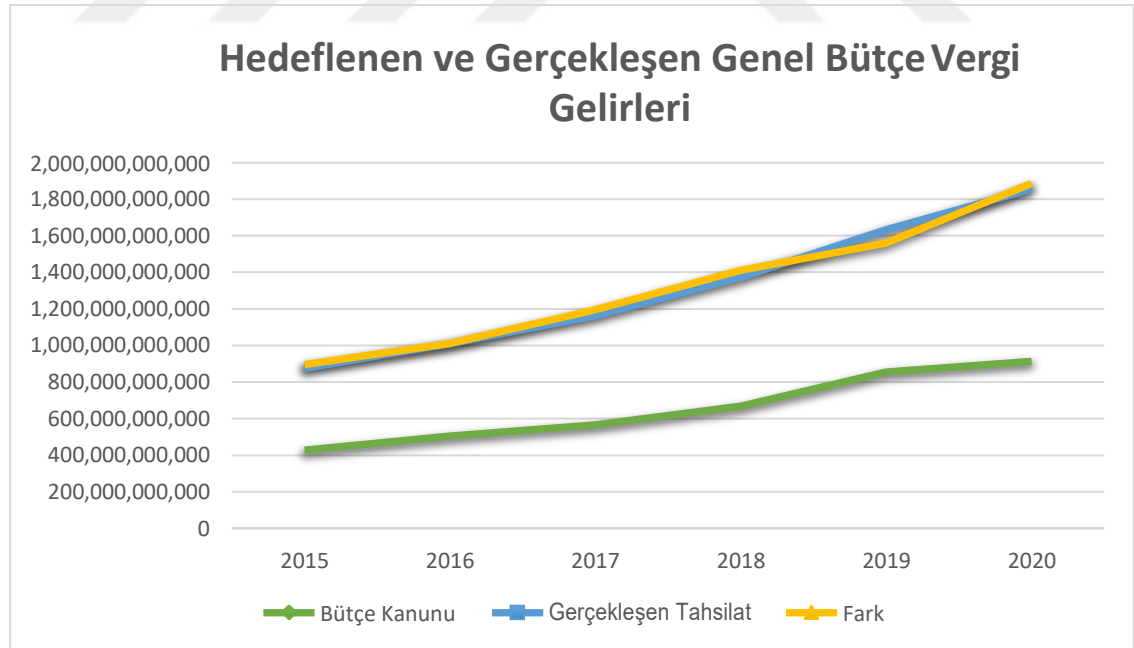
yapılmıştır.

Tablo 14: Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2015-2020)

Yıllar	Bütçe Kanunu	Gerçekleşen Tahsilat	Fark	Fark (%)
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	4,9
2016	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	0,3
2017	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	5,9
2018	667.319.541.000	705.727.187.147	38.407.646.147	5,8
2019	853.843.670.000	780.052.644.205	-73.791.025.795	-8,6
2020	912.523.630.000	942.923.306.000	30.399.676.000	3,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Grafik 1: Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2015-2020)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Tablo 8’de hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe vergi gelirler rakamları yer almaktadır. Tablodan hareketle en yüksek fark 2019 yılına aittir.

Bütçe kanununda hedeflenen bütçe geliri 2019 yılı için yaklaşık 854 milyar TL olarak belirlenirken gerçekleşen vergi geliri 780 milyar TL'dir. Bütçe kanununda belirlenen rakamın çok altında kalmıştır. Yaklaşık 74 milyar TL fark oluşmuş, %-8,6 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2019 yılında denetim oranının %1,45 olduğu belirtilmiştir. Hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe geliri farkının en düşük olduğu yıl 2016 yılı olmuştur. 2016 yılında bütçe kanunun da belirtilen rakam 504 milyar TL gerçekleşen gelir rakamı ise yaklaşık 506 milyar TL'dir. Gerçekleşen vergi geliri bütçe kanunundaki rakamın üzerinde gerçekleşerek fark yüzdesi %0,3'tür. Bu yıldan itibaren bütçe kanununda ve gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki fark vergi denetim oranı ile ülke ekonomisine göre artış göstermiştir.

Vergilerin bütçede önemli bir payı vardır. Genel bütçe gelirlerine dahil olan vergi gelirlerinin payında artış olurken vergi dışı gelirlerin payı, kamu kesiminin özelleştirme faaliyetlerinden dolayı iktisadi işlevlerden çıkma politikaları faktörüyle azalış göstermektedir. Bu gidişat, kamu finansman biçiminde vergi gelirlerine dair daha verimli bir yapının etkin olduğunu belirtmektedir. Bütçe gelirleri içindeki payı %80'ini oluşturur. Kamu harcamalarının karşılığını çoğunlukla vergiler oluşturmaktadır. Bir ülkede faal bir vergi dairesi ile vergi denetim süreci yok ise, kayıt dışılık hedeflenen düzeyde olmaz. Vergi tahsilat yeterliliği düşük olur neticede bütçede istenilen performans gösterilmez. Bütçede tahmini vergi gelirleri ile gerçekleşen sonuç arasında fark oluşur ve bu durum bütçe açığına sebep olur.

Tablo 15: GSYH, GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ VE VERGİ YÜKÜ (2015-2020)

<i>Yıllar</i>	<i>GSYH (2009 Bazlı)</i>	<i>Vergi Gelirleri</i>	<i>Vergi Yüğü</i>
	<i>(Bin TL)</i>	<i>(Bin TL)</i>	<i>(%)</i>
2015	2.338.647.494	465.229.389	19,9
2016	2.608.525.749	529.607.901	20,3
2017	3.110.650.155	626.082.415	20,1
2018	3.724.387.936	738.180.401	19,8
2019	4.280.381.145	819.603.099	19,1
2020	5.047.909.499	983.069.869	19,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

Tablo 9’da vergi gelirlerinin GSYH içindeki payları belirtilerek vergi yükü hesaplanmıştır. Vergi yükü, mükelleflerin belirli bir zamanda devlete ödedikleri verginin, aynı zamanda devletin elde etmiş olduğu toplam gelire oranı olarak açıklanmıştır. 2015-2020 dönemi için vergi yükü oranı yıllık ortalama %19 düzeyindedir. OECD ülkelerinde vergi yükü ortalaması %39,8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Türkiye, OECD ülkelerine göre ortalamanın altında kalmıştır. Tablodaki verilere göre en düşük vergi yükü oranı 2019 yılında gerçekleşmiştir. 2019 yılında vergi gelirleri ile birlikte GSYH artış göstermiştir (Şen ve Sağbaş, 2015: 289).

Vergi yükü, ekonominin mikro boyutu ve makro boyutuyla birlikte ilişkilendirilerek tanımlanabilir. Mikro boyutu mükellefin vergiye gönüllü uyumu ile vergi bilinci olarak belirtilir, makro boyutu ise iktisadi kalkınma ve büyüme, adaletli gelir dağılımı olarak belirtilir. Buna göre mükellefin belli bir zamanda ödediği vergi gelirlerinin aynı zamanda devletin tahsil ettiği vergi gelirlerine oranı olarak ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 262).

Hesaplanan vergi yükü oranı, o dönemin mevcut vergi gelirlerinin ne kadarlık payının devletin kasasına aktarıldığı hakkında fikir vermektedir” (Yılmaz, 2006: 133). “Devletin vergi yükünü hesaplamasının nedenleri olarak, vergi politikalarını hazırlamak, vergi gelirlerini sektörlere ayırarak karşılaştırma yapmak, kaldırılması ya da dahil edilmesi gereken vergileri belirlemek şeklinde sıralanabilir. Buna istinaden vatandaşın ödediği vergi karşılığında almış olduğu kamu hizmetini karşılaştırılmasını vergi yükü hesaplaması sayesinde saptayabilir (Türk, 2011: 214).

Tablo 16: 2015-2020 Yılları Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Pay (%)
2015	525.045.891.000	465.229.389.397	88,6
2016	608.336.187.441	529.607.900.959	87,1
2017	700.621.261.000	626.082.414.676	89,4
2018	850.728.172.000	738.180.401.000	86,8
2019	1.001.293.712.000	820.148.186.000	81,9

2020	1.158.932.165.000	983.069.869.000	84,8
------	-------------------	-----------------	------

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.

Vergi, devlet bütçesi gelir kalemlerinde büyük bir paya sahiptir. Kamu harcamalarının etkinliği ve yeterliliği de vergi gelirleri ile doğru orantılıdır. Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı yanında ülkemizin iktisadi gelişimi ve kalkınmasında önemli bir göreve sahiptir. Genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı 2015-2020 dönemleri arasında ortalama %86 düzeyindedir. Tabloya göre en yüksek orana sahip olan 2017 yılı %89,4'tür. 2019'daki oran %81,9 düzeyinde olup bir önceki seneye göre oran düşmüştür. 2020 yılında %84,8 olarak tekrar artmıştır. 2017 yılından itibaren vergi gelirlerinde artış düşüş göstermiş, fakat 2020 yılında tekrar artmıştır. Vergi denetiminde etkinlik burada önemli bir göstergedir. Çünkü vergi tahsilatının yüksek olması denetimle ilişkilendirilmiştir.

3.5.7. Yıllar İtibariyle Bütçe Gerçekleşmeleri

Aşağıdaki tablolarda yıllar itibariyle bütçe rakamları verilerek bütçe durumu aktarılmıştır. Bütçe dengesi, bütçe açığı ya da bütçe fazlasının olduğu durumları belirtilmiştir. Bu göstergelerden faydalanılarak o dönemin bütçesi hakkında yorum yapmak kolaylaşır. Yalnız öncelikle bu tablo hakkında yorum yapabilmek için tabloda yer alan terimlerin açıklanması gerekiyor.

Türkiye'de bütçeden kastedilen genelde merkezi yönetim bütçesidir. Kamu iktisadi teşebbüsleri ile özerk bütçeli kuruluşlar bu bütçe çerçevesinde yer almazlar. Bunların bütçeyle ilişkisi, sermaye ihtiyaçlarının ve finansman açıklarının bütçeden karşılanması, finansman fazlalarının ise bütçeye gelir yazılması yönünde dışsal bir ilişki içerisinde. Yerel yönetimler de Türkiye uygulamasında merkezi yönetim bütçesinin dışında kalır. Türkiye'de merkezi yönetim bütçesinin gelir ve giderleri aşağıdaki kalemlerden oluşur (Eğilmez ve Kumcu, 2018: 40-41):

Şekil 3: Türkiye Merkezi Yönetim Bütçesinin Başlıca Kalemleri

Gelirler	Giderler
Vergi Gelirleri	Cari Giderler
Dolaysız	Personel
Vergiler	Giderleri Diğer
Dolaylı	Cari Giderler
Vergiler	Yatırım Giderleri
Vergi Dışı Normal Gelirler	Transfer Giderleri
Özel Gelir ve Fonlar	

Kaynak: Eğilmez ve Kumcu, 2018: 41.

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinde denge, bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasındaki farktır. Bunu bir denklem dahilinde şu şekilde ifade edilir;

Bütçe Dengesi = Bütçe Gelirleri - Bütçe Giderleri

Üç türlü bütçe dengesi konu olabilir:

-Bütçe Gelirleri > Bütçe Giderleri ise Bütçe Dengesi > 0’dır. Bütçe fazlası vardır.

-Bütçe Gelirleri < Bütçe Giderleri ise Bütçe Dengesi < 0’dır. Bütçe açığı söz konusudur.

-Bütçe Gelirleri = Bütçe Giderleri ise Bütçe Dengesi = 0’dır. Bütçe denk demektir (Eğilmez ve Kumcu, 2018: 40-41).

Bütçe faiz dışı dengesi; faiz ödemelerinin dahil olmadığı zaman bütçenin durumu hakkında bilgi veren bir dengedir. Faiz dışı denge şu şekilde ifade edilir (Eğilmez ve Kumcu, 2018: 44):

Faiz Dışı Denge: Bütçe Gelirleri – Bütçe Faiz Dışı Giderler

Bütçe Gelirleri: Faiz Dışı Giderler ise faiz dışı denge sıfır.

Bütçe Gelirleri > Faiz Dışı Giderler ise faiz dışı fazla.

Bütçe Gelirleri < Faiz Dışı Giderler ise faiz dışı açık..

Aşağıdaki tablolarda özellikle incelenen tarihler 2000-2005 yılları ile

yakın dönem olarak 2015-2020 yılları arası incelenmiştir. Bu tarihlerin incelenmesinin nedeni, 2003 yılında kabul edilen 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu kaldırılmıştır. Bu kanun kamu mali yönetiminde bir reform olarak kabul edilmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nun yürürlüğe girmesi ile katma bütçe uygulaması kaldırılarak, konsolide bütçe dahil edilmiştir. Konsolide bütçe genişletilerek merkezi yönetim bütçesine revize edilmiştir (Söyler, 2006: 283). 5018 sayılı KMYKK'nun önemli bir değişikliği konumuzla alakalı olan iç denetimdir. İç denetim; kurum etkinliğini denetlemek, revize etmek, ileri düzeye taşımak için objektif ve tarafsız bir şekilde hizmet verilmesini sağlamaktadır. İç denetçiler tarafından yerine getirilen bu çalışma, risk durumunu, kontrol ederek verimlilik çerçevesinde kurumun amaçlarını gerçekleştirmeyi sağlar (Korkmaz, 2007: 4).

5018 sayılı KMYKK'nun getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Arcagök, 2004: 5) (Tuncer, 2006: 4-7).

- Genel yönetim dahilindeki kamu merkezi yönetim üç grup altında toplanmıştır. Bunlar, kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerdir. Merkezi yönetim niteliğindeki kamu idareleri kanuna dahil (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilmiştir. Genel bütçe niteliğindeki kamu idareleri, özel bütçe niteliğindeki idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardır.
- Bütçe çeşitleri; genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi ve mahalli idareler bütçesi olarak sınıflandırılmıştır.
- İç denetim işleminin sistematik bir şekilde yapılarak muhasebede birlik oluşmuştur (Söyler, 2012: 61-96).

5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmeden önce merkezi yönetim bütçesinde bulunun gelir ve gider kalemleri değişiklikler olmuştur. Personel Giderleri ve Sosyal Güvenlik Devlet Prim Giderleri kalemi 5018 sayılı KMYKK ile Personel Giderleri, Sosyal Güvenlik Devlet Primi olarak iki ayrı gider kalemine ayrılmıştır. Harcamalar grubuna Yedek Ödenekler kalemi de eklenmiştir. Bütçe gelirleri kısmında Özel Bütçe ve Düzenleyici ve Denetleyici

Kurumların Öz Gelirleri kalemi kaldırılarak, Alacaklardan Tahsilat gelir kalemi eklenmiştir. Aşağıdaki tabloda 5018 sayılı KMYKK'den önceki merkezi yönetim bütçe dengesi ile kanun sonrası merkezi yönetim bütçe dengesi belirtilmiştir. 5018 sayılı kanunun bütçe gelir-gider dengesine nasıl bir etkisi olduğu belirlenebilir. İdare, 5018 sayılı kanun sayesinde yukarıdaki kalemler daha etkin bir şekilde inceleme fırsatı bulmuştur.

Tablo 17: 2000-2005 Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi

(Milyon TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Bütçe Giderleri	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687
1-Faiz Hariç Harcama	30.920	45.934	67.876	82.721	95.601	114.007
Personel Giderleri ve Sosyal Güvenlik Devlet Prim Giderleri	9.612	14.535	21.950	28.833	33.663	37.389
Mal ve Hizmet Alımları	4.543	6.823	10.681	11.874	13.604	15.186
Cari Transferler	12.749	18.073	25.412	31.429	36.306	45.871
Sermaye Giderleri	2.802	4.643	7.831	7.888	8.265	10.340
Sermaye Transferleri	1	2	49	92	465	1.384
Borç Verme	1.214	1.858	1.953	2.604	3.298	3.838
2-Faiz Harcamaları	20.424	41.038	51.728	58.527	56.491	45.680
Bütçe Gelirleri	38.229	58.416	79.420	101.040	122.964	152.784
Genel Bütçe Gelirleri	37.427	57.149	77.385	98.265	119.788	149.047
Vergi Gelirleri	29.571	43.813	60.356	82.491	100.373	119.628
Teşebbüs ve Mülkiyet Geliri	1.953	4.935	6.450	4.332	6.182	8.375
Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	811	1.041	2.531	1.525	1.102	1.569
Faizler, Paylar ve Cezalar	4.957	7.089	7.874	9.723	11.965	17.448
Sermaye Gelirleri	135	272	174	193	166	2.027
Özel Bütçe ve Düzenleyici ve Den. Kurumların Öz Gelirleri	802	1.267	2.035	2.775	3.176	3.737
Bütçe Dengesi	-13.115	-28.556	-40.184	-40.208	-29.128	-6.903
Faiz Dışı Denge	7.309	12.482	11.544	18.319	27.363	38.777

Kaynak: HMB, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2020.

Yukarıdaki tabloda merkezi yönetimin gelir ve harcama kalemlerin verileri yer almaktadır. Gelir ve harcama kalemleri karşılaştırılarak bütçe dengesi hesaplanmıştır. 2000 yılında bütçe açığı -13.115 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir. 2000 yıllarındaki kriz sebebiyle ekonomik durumun hedeflenen

düzeyde olmaması bütçeye de olumsuz yansımıştır. 2001, 2002, 2003 yıllarında artan bütçe açıkları ekonomik krizin etkisinden dolayıdır. 2004 ve 2005 yıllarda bütçe açıkları düşüşe geçmiştir. 2004 yılında bütçe açığı 29.128 Milyon TL olarak gerçekleşerek 2003 yılına göre ciddi bir düşüşe geçmiştir. 2005 yılında bütçedeki gelir ve gider kalemleri paralel seyretmiştir. Gelir kalemleri harcama kalemlerini hemen hemen karşılamıştır. 2005 yılı bütçe dengesi 6.903 Milyon TL olarak gerçekleşerek en düşük düzeydedir. Faiz dışı denge de 2000 yılında 7.309 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir. 2005 yılında faiz dışı dengede 38.777 Milyon TL olarak en yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

Tablo 18: 2015-2020 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu

(Bin TL)	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Harcamalar	491.864.455	569.116.635	659.558.969	804.974.429	978.569.401	1.181.655.949
1-Faiz Hariç Harcama	438.860.216	518.870.098	602.847.166	731.013.217	878.629.761	1.047.694.276
Personel Giderleri	107.802.290	128.604.530	140.284.826	172.814.161	217.203.079	250.714.421
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	18.248.493	21.445.795	23.738.864	29.751.612	37.685.572	42.197.448
Mal ve Hizmet Alımları	36.489.453	43.049.135	50.187.005	59.237.597	72.699.332	83.959.108
Cari Transferler	206.192.687	253.115.934	301.857.961	358.749.922	435.844.680	538.459.791
Sermaye Giderleri	18.668.076	22.446.205	27.075.492	35.336.127	38.860.578	45.583.555
Sermaye Transferleri	44.108.474	43.324.850	52.708.649	60.624.646	51.453.275	57.397.608
Borç Verme	7.350.743	6.883.649	6.994.369	14.499.152	24.883.245	29.382.345
Yedek Ödenekler	0	0	0	0	0	0
2-Faiz Harcamaları	53.004.239	50.246.537	56.711.803	73.961.212	99.939.640	133.961.673
Genel Bütçe Gelirleri	466.679.075	536.262.725	610.259.005	732.401.404	852.407.710	1.005.910.088
Vergi Gelirleri	407.818.455	459.001.741	536.617.206	621.536.356	673.859.718	833.062.294
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	19.662.165	23.747.644	19.762.105	26.128.462	93.717.969	59.409.995
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.240.649	1.121.939	1.373.120	1.190.266	6.993.442	10.430.055

Faizler, Paylar ve Cezalar	29.051.128	37.970.005	38.681.374	75.186.340	69.203.864	94.305.264
Sermaye Gelirleri	7.933.030	12.827.655	11.680.027	7.809.275	7.107.366	7.533.512
Alacaklardan Tahsilat	973.648	1.593.741	2.145.173	550.705	1.525.351	1.168.968
Bütçe Dengesi	-25.185.380	-32.853.910	-49.299.964	-72.573.025	-126.161.691	-175.745.861
Faiz Dışı Denge	27.818.859	17.392.627	7.411.839	1.388.187	-26.222.051	-41.784.188

Kaynak: HMB, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2020.

Tabloda yer alan merkezi yönetimin gelir ve harcama kalemlerin verileri yer almaktadır. 5018 sayılı KMYKK ile Personel Giderleri ile Sosyal Güvenlik Kurum Devlet Primi Gelir ayrı kalem olarak sayılmıştır. Ve Yedek Ödenekler adlı harcama kalemi eklenmiştir. Gelir kalemleri içerisinde Alacaklardan Tahsilat eklenmiştir. Gelir ve harcama kalemleri karşılaştırılarak bütçe dengesi hesaplanmıştır. 2015'te 25.185.380 TL açık veren merkezi yönetim bütçesi, 2020 yılına doğru daha da fazla açık vermiştir. 2020 yılında bütçe açığı 175.745.861 TL olarak en yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Yıllar itibariyle vergi gelirlerinde artışın harcamalar kadar artmadığını görmekteyiz. Ekonomik gelişmelerden kaynaklı harcamalar sürekli artış göstermiştir. Bütçenin açık vermesinin nedeni gerçekleştirilen harcamaların karşılığında yeteri kadar gelir elde edilmemiştir. Harcamaların artışı gelirdeki artışa paralel seyretmemiştir. Gelirlerin hedeflenen düzeyde toplanılamaması birçok neden üzerinden incelenebilir. Yıllar itibariyle uygulanan maliye politikaları, kurumun denetim sistemi, uygulanan vergi politikalarının reaksiyonunun önem derecesi yüksektir.

Maliye politikası, her mali yılda gerçekleştirilen mali sübvansiyonlar ve tedbirler, devlet yatırımları ve tüketim harcamaları ile iktisadi büyümeye fayda sağlamıştır. Yapılan yatırımlar, istihdam ve dış satımı arttırmaya yönelik politikaların uygulanması, cari giderlerdeki artışlar her yıl bütçe açıklarının da artmasına neden olur. Yapılan bu harcamalara karşılık elde edilen gelirlerde de artış sağlanmış fakat bütçe açığı oluşmaya devam etmiştir.

Vergi denetiminin etkinliğinin bu durumda önemli olduğu belirtilmiştir. Denetim oranlarına bakılırsa 2015 yılı denetim oranı %2,32 olarak

gerçekleşmiştir. 2015 yılı harcama ve gelir verilerine bakılırsa vergi geliri harcama kalemlerine yakın bir düzeyde gerçekleşmiştir. Vergi denetiminin etkisi burada görülebilmektedir. Denetim oranının yüksek olması demek Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan personellerin ve oluşturulan denetim sisteminin düzenli ve etkin bir şekilde çalıştığını gösterir. Ne yazık ki, 2015 yılında gerçekleşen vergi denetim oranı izleyen yıllarda aynı seviyede kalamamıştır. 2016 yılında vergi denetim oranı %1,96 seviyesinde gerçekleşmiştir. Orandaki bu düşük seviye bütçede gelir kalemlerine olumsuz yansımıştır. 2016 yılı bütçe açığı 32.853.910 TL olarak gerçekleşmiştir. 2016 yılında incelenen mükellef sayısında da bir azalma söz konusudur. 2020 yılına doğru denetim oranlarında azalış görülmektedir. Denetim oranı, vergi gelirlerini etkileyerek 2019 yılında bütçe açığı bir önceki yıla göre hemen hemen iki kat artış göstererek 126.161.691 TL bütçe açığı vermiştir. 2019 yılında mükellef sayısında artış devam ederken incelenen mükellef sayısında azalma devam etmiştir. Denetimde etkinlik hedeflenen seviyede gerçekleşmemiştir. Vergi denetim oranlarının son yıllarda düşüş trendinde olduğu görülmektedir. Son dönemlerde mükelleflerde de vergi bilincinin ve vergi ahlakının da azaldığını görmekteyiz. Vergi af ve vergi yapılandırma uygulamaları mükellefler için her zaman bir beklenti durumunu göstermektedir. Vergi ödemelerini zamanında ödememeyi tercih ederler.

Sonucunda, vergi gelirlerinin artışı bütçe dengesine önemli bir etkisi olduğu görülmektedir. Vergi gelirlerindeki artışta denetim oranlarıyla ilişkilendirilerek bütçeye etkisi gözlemlenmiştir. 2015 yılından bugüne kadar bütçe her yıl açık vermiştir. Denetim oranları da 2015 yılından bugüne kadar düşük seyretmiştir. Bütçe hazırlık aşamasında tahmin edilen vergi gelirleri ile gerçekleşen vergi gelirleri çoğu zaman denk olmamaktadır. Denetim oranı, vergi gelirleri ve bütçe dengesiyle doğrudan bir etkiye sahiptir.

Aşağıdaki tabloda gerçekleşen vergi tahsilatlarının bir önceki yıla göre artış oranları verilmiştir.

Tablo 19: Vergi Gelirlerinin Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%) (2015-2020)

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Artış Oranı (%)
2015	465.229.389.397	15,8
2016	529.607.900.959	13,8
2017	626.082.414.676	18,2
2018	738.180.401.147	17,9
2019	820.148.186.205	11,1
2020	983.069.869.000	19,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Tabloda yer alan verilere bakılarak, gerçekleşen tahsilatlarda artış söz konusu olmasına rağmen bir önceki yıla göre artış oranı istikrarlı bir izlenim göstermemiştir. 2016 yılında artış oranı %13,8 olarak gerçekleşerek bir önceki yıla göre artış oranı düşük kalmıştır. En düşük artış oranı 2019 yılında gerçekleşmiştir. Bu artış oranlarını etkileyen unsur olarak denetim etkinliğini ele alırsak o dönemdeki denetim oranının düşük olduğu söylenebilir. Daha önce de belirtildiği gibi denetimdeki etkinliğin vergi gelirleri tahsilatı ile yakından ilişkili olduğu görülmüştür. Denetim oranları azalırsa tahsilat oranlarında beklenen seviye gerçekleşmez.

Ülkemizde vergi denetimi çalışmalarında etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı yukarıda yer alan tablolara bakarak anlaşılmaktadır. Veriler göz önünde bulundurularak, vergi denetiminde etkinlik düzeyinin yüksek oranda olduğu yılların değerlendirilmesi yapılarak ulaşılabilir. Vergi denetimi ülkemizde yeterince etkin bir şekilde yapılamamaktadır. Bunun göstergesi olarak bütçede oluşan açıklardır. Bütçe kanunu hazırlanırken bir bütçe açığı hedefi belirlenir. Bu hedef doğrultusunda harcama ve gelir planı hazırlanır. Önceden de belirttiğimiz gibi bütçe de büyük pay sahibi olan vergilerin

denetimde de etkinliği önemli bir araç haline getirir.

3.5.8. Denetim Oranları ile Bütçe Gerçekleşmeleri Arasındaki İlişki

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle bütçe gelirler ve giderleri verileri ile denetim oranları verileri yer almaktadır. Bu tablodaki verileri yorumlayarak denetim oranları ile bütçe gerçekleşmeleri arasındaki ilişki yorumlanmıştır.

Bütçe rakamlarına ve denetim oranlarına bakılarak vergi denetiminde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı konusunda da yardımcı olmaktadır.

Tablo 20: 2015-2020 Yılları Bütçe ve Denetim Oranı İlişkisi

YILLAR	BÜTÇE GELİRLERİ (TL)	BÜTÇE GİDERLERİ (TL)	DENETİM ORANLARI
2015	482.779.900	506.305.093	2.71
2016	554.139.502	584.071.431	2.33
2017	630.489.857	678.269.193	1.68
2018	757.996.435	830.809.401	1.63
2019	875.279.586	1.000.026.856	1.45
2020	1.029.493.304	1.202.236.469	1,58

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Yukarıdaki tabloyu yorumlayacak olursak, bütçe gelir ve bütçe giderleri sürekli artış olduğu görölmektedir. Fakat bütçe gelirleri bütçe giderlerini karşılayamamaktadır. Bütçe gelirleri hedeflenen şekilde toplanamamıştır. Denetim oranlarının da istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği söylenemez. Denetim oranlarının bütçe gelirlerine etkisini tablodan görmek mümkündür. En

yüksek denetim oranı 2015 yılına ait olduğu görülür. 2015 yılı denetim oranı %2.71 olarak gerçekleşmiş, bütçe açığının da düşük seviyede kalmasına neden olmuştur. Bütçe gelir ve bütçe gideri arasındaki farkın 23.525.193 TL olduğu görülür. 2020 yılına doğru denetim oranları düşmüştür. Bu oran bütçe gelirlerine de etkilemiştir. Bütçe gelir ve bütçe gideri arasındaki farkın en fazla olduğu yıl 2020 yılında 172.743.165 TL olarak gerçekleştirmiştir. Buradan anlaşılabileceği üzere denetim oranlarının bütçe ile yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Denetim oranlarındaki artış vergi denetiminde etkinliğinin sağlanmış olduğunu gösterir. Daha önce de belirtildiği gibi vergi denetiminin asıl amaçlarından biri mükellefin vergi ödemede uyum ve sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktır.

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle vergi toplamada tahakkuk ve tahsilat oranlarının karşılaştırılması yapılarak vergi denetiminde önemli bir etkiye sahip olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığının performansı da ölçülebilir. Personelin vergi denetiminde yaptıkları çalışmalarda tahsilatı etkilemektedir. Yapılacak gelir tahsilatlarının bütçe içerisinde önemli bir paya sahip olduğu bilinmektedir.

Tablo 21: 2015-2020 Tahakkuk Tahsilat Verileri

YILLAR	TAHAKKUK (TL)	TAHSİLAT (TL)	TAHAKKUK/ TAHSİLAT
2015	549.259.835.195	465.229.389.347	84,70
2016	652.160.685	529.607.901	81,21
2017	760.632.703	626.082.414	82,31
2018	906.541.843	738.180.401	81,43
2019	1.012.025.558	820.148.185	81,04

2020	1.228.135.005	983.069.869	80,00
-------------	---------------	-------------	--------------

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020.

Tahakkuk, verginin ayrıntılı olarak hesaplanmış ve ödenebilir hale geldiğini ifade eden verginin temel prensiplerinden biridir. Yukarıdaki tabloya bakarak genelde tahakkuk etmiş olan vergi tam olarak tahsil edilememiştir. Yıllar itibariyle tahakkuk etmiş vergi ve tahsil edilen vergi artış göstermiş fakat tahakkuk ve tahsilat arasındaki farkında giderek artış gösterdiği görülmektedir. Alınacak olan verginin neden tam olarak tahsil edilemediği sorusunun yanıtı; vergi denetiminde etkinliğin istenilen düzeyde olamamasıdır. Tahakkuk/Tahsilat oranı 2015 yılında %84,70 olarak en yüksek düzeydedir. En düşük seviyede ise %80 olarak 2020 yılına aittir. Tahakkuk/Tahsilat oranında istikrarsızlık mevcuttur. Elde edilen veriler bütçenin durumu hakkında bize bilgi verir. Bütçe açıklarının nedenlerinden biri de tahakkuk etmiş verginin tam olarak tahsil edilemediği görülür. Genel bütçe vergi geliri tahsilatı dengesiz düzeyde seyretmiştir.

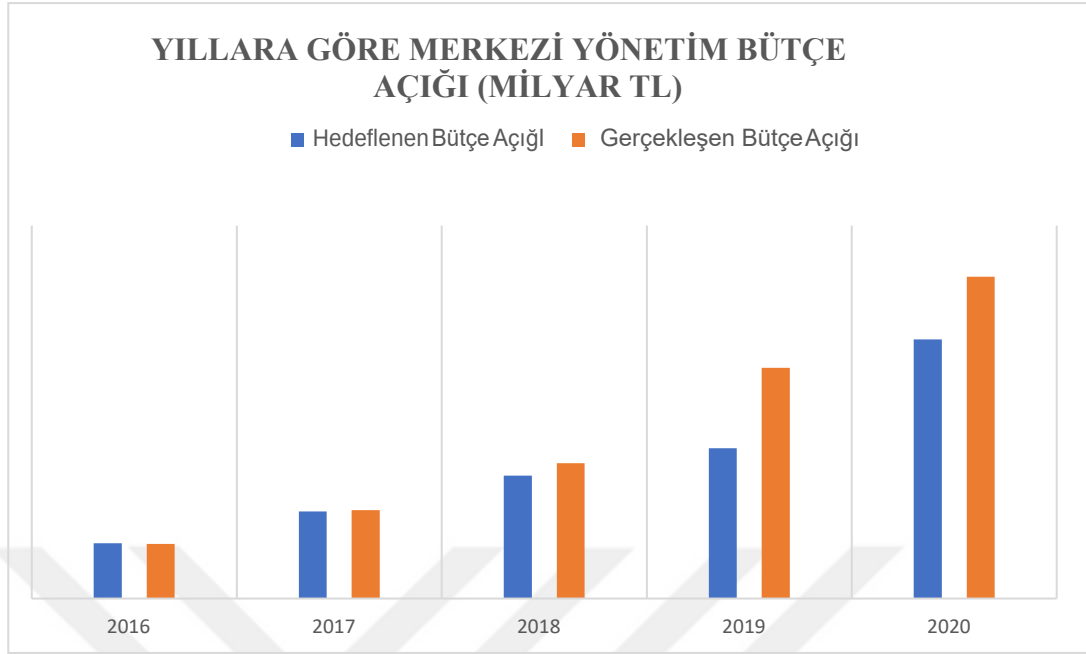
Tahakkuk/Tahsilat oranlarının düşmesinde diğer sebepler de şu şekilde sıralanabilir: ekonomik ortam, idarenin etkinliği, kamu alacaklarının takibine ilişkin kararlılık, mükellefin vergiye gönüllü uyumu, vergi affı ve vergi yapılandırılması uygulamaları neden olarak gösterilebilir.

Tablo 22: 2015-2020 Yılları Arasında Bütçe Açığı

YILLAR	HEDEFLenen BÜTÇE AÇIĞI (Milyar TL)	GERÇEKLEŞEN BÜTÇE AÇIĞI (Milyar TL)
2015	21	22,6
2016	29,7	29,3
2017	46,8	47,4
2018	65,9	72,6
2019	80,6	123,7
2020	138,9	172,7

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020

Grafik 2: 2015-2020 Yılları Arası Bütçe Açığı



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020

Yukarıdaki tabloda 2015-2020 yılları arasında hedeflenen bütçe açığı ve gerçekleşen bütçe açığı verileri yer almaktadır. 2018,2019 ve 2020 yılları verileri incelendiğinde hedeflenen bütçe açığı ile gerçekleşen bütçe açığı önceki yıllara göre bayağı artış göstermiştir. 2018 yılında 65,9 milyar TL’lik bütçe açığı hedefi belirlenirken gerçekleşen bütçe açığı 72,6 milyar TL gerçekleşmiştir. 2019 yılında bütçe açığı daha da artmıştır. 2019 yılında 80,6 milyar TL hedeflenirken, 123,7 milyar TL gerçekleşmiştir. Son olarak 2020 yılında yaklaşık 139 milyar TL bütçe hedefi belirlenmiş fakat hedeflenen rakamın üzerinde 172,7 milyar TL gerçekleşmiştir. Gelişmekte ya da gelişmiş ülkelerin makroekonomik meselelerin başında bütçe açığı yer almaktadır. Bütçe açıkları fiyatlar genel düzeyini, gelir dağılımını, büyüme ve toplum refahını negatif etkiler. Türkiye’de bütçe açıklarının ortaya çıkmasında birçok sebep etkilidir. İktisadi gelişim düzeyinin yeterli olmaması, kamu harcamalarının devamlı olarak artmasına karşılık vergi gelirlerinin harcamaları karşılamada yetersiz kaldığı görülür. Türkiye’de bütçe açıklarının kalıcı hal alması kamu harcamalarının gelirlerini karşılayamamasından kaynaklanır.

Bütçe açığını minimum düzeye düşürmek için etkin bir denetim ile vergi gelirlerinin artırılması gerekir. Etkin bir denetimin yanında ülkedeki vergi sistemi ve mükellefin vergi bilinci düzeyi ile ilişkilendirmek gerekir. Türkiye’deki mükelleflerin vergi bilinci hedeflenen düzeyde değildir. Çünkü mükellefin vergi ödemeden kaçındığı veya beyannamelerin doğru bir biçimde verilmediği aşikârdır. Vergi tahsilatındaki artış bütçede denklik oluşumuna katkı sağlar. Vergi oranını arttırmakla da bütçenin denkleştirilemeyeceği, tam tersine vergi oranının artırımı mükelleflerin vergiden kaçınma durumunu daha da artırır. Ancak, vergide indirim uygulamasının vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltarak vergi gelirlerinde artış sağlar ve artan verginin bütçe açığını da azaltır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin kamu harcamalarını karşılamak için başvurduğu olağan finansman kaynağı vergi gelirleridir. Devlet tanımıyla birlikte daha da ön plana çıkan vergi, zaman geçtikçe devletin egemenlik göstergelerinden birisi olmuştur. Verginin fiskal fonksiyonu yani vergilerin sadece kamu harcamalarını karşılamak için alınmasının yanında ekstra-fiskal fonksiyonu da vardır. Ekstra-fiskal fonksiyonu, kaynak ayırma, bölüşüm, gelir dağılımının sağlanması ve ekonomik istikrar gibi amaçların gerçekleşmesini sağlar. Vergi gelirlerinin en düşük maliyetle yüksek oranda toplanılması devlet için önemli bir hedeftir. Bu hedefin ön koşulu da vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu toplumlarda devlet kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kalır. Vergi gelirlerinin yetersizliğinden dolayı kamu harcamaları borç ile finanse edilir. Bu durum bir yandan borç krizi ortaya çıkarırken diğer yandan ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki yaratır. Borçlanma yöntemi, kişiler ve bankaların tasarrufundaki kaynakların kamuya aktarılmasına neden olur. Bundan dolayı kamu harcamaları finansmanında vergi gelirleri büyük bir önem arz etmektedir.

Devlet, vergi kanunu ile yükümlülükleri belirlemenin yanında bu kanunun eksiksiz ve gerçek bir şekilde uygulanmasını sağlamak zorundadır. Kanun ile vergi adaletinin sağlanması birincil ölçüttür. Devlet, vergi kanunuyla vergi sorumluluklarını belirlerken diğer yandan yasaların etkinliğini arttırmaktadır. Vergi adaleti de vergi kayıp ve kaçagını önleyerek vergi denetiminde etkinliği sağlamaktadır. Etkin bir vergi denetimi, denetim elemanları ve vergi yönetimi ile gerçekleşmektedir. Sıklıkla yapılan kanun değişiklikleri hem inceleme personeli hem de mükellef açısından hükümleri anlaşılabilir bir duruma getirir. Bu durumda mükellefler kanun boşluklarından faydalanarak vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluna gitmektedir.

Türkiye’de vergi sisteminin temeli beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan usulü, vergi kayıp ve kaçakçılığı oluşumunda risk faktörü olarak değerlendirilir. Mükellefler tarafından verilen beyannameler esas alınarak vergi denetimi yapılır. Çoğu zaman verilen beyannamelerin tam ve doğru olmadığı yapılan denetimler sonucunda görülür. Denetim uygulaması vergi sisteminin etkin bir

şekilde yürütülmesine katkı sağlar.

Türkiye’de vergi denetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan merkez ve taşra teşkilatında denetim personelleri tarafından yerine getirilir. Vergi denetimleri; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürü tarafından yapılır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görevliler de vergi denetiminde yetkilidir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması önemli ölçüde denetim elemanının sayısına ve niteliklerine bağlıdır. Teknolojinin denetimi kolaylaştırıcı etkileri de vardır. Teknolojinin gelişmesiyle mükellefe ait bilgilerin hızlı ve kolay ulaşılabilmesini sağlar. Mükelleflerin de vergisel işlemleri takip etmesi kolaylaşır. İdarenin denetim sürecini verimli ve etkin sürdürmesi teknolojiden yararlanmayı zorunlu kılmıştır.

Ülkemizde denetim elemanının sayısının artırılması ya da yeni göreve başlamış personelin mesleğe adapte olması için gerekli imkanlar sağlanamamaktadır. Personel kadrosunun etkin düzenlenmesi, personel maaşının iyileştirilmesi, çalışma ortamının verimli hale getirilmesi gibi imkanların sağlanması gerekir. Vergi denetimi sürecinin planlanması ve uyumun yeterli ölçüde sağlanması verimli bir performansı gösterir. Türkiye’de idareden kaynaklı denetim etkinliğini azaltan unsurlar olarak; vergi idaresinin örgütlenmenin yeterince sağlanamaması, vergi yasalarının uygulamada yeterince benimsetilmemesi, vergi mevzuatının hem personel hem de mükellef tarafından yeterli derecede anlaşılmaması, kalifiyeli ve yeterli sayıda personel olmaması, son düzey teknolojiyi vergi sistemine adapte edilmemesi ve toplumun vergi bilinci düzeyinin yetersiz olması sayılabilir. Bu hususlar vergi denetiminde etkinliği azaltır.

Türkiye’de vergi sisteminde, vergi denetim yöntemleri olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklindeki yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemlerin en etkili olanı vergi incelemesi olarak belirtilir. Vergi incelemesi işlevselliğini araştırma, önleme ve düzeltici fonksiyonlarıyla desteklenir. Vergi incelemesi işlemi beyannamelerin ve elde edilecek vergilerin doğruluğunu belirler. Hataları ve noksanlıkları belirleyerek düzeltilmesi sağlar. Vergi incelemesi yönteminin verimliliği, beyannamelerin doğruluğunun araştırılması etkin personel ve yararlanılan teknoloji ile

ölçülmektedir.

Vergi denetiminin etkinliği, mükellefin vergi kanununa uygun davranmalarını sağlamak amacıyla idarenin fonksiyon düzeyini ölçmede yardımcı olmaktadır. Vergi denetimindeki etkinlik, vergi idaresi elemanları ile birlikte mükelleflerin de etkili olduğu birçok etkene bağlıdır. Bu etkenler, denetim elemanlarının sayı ve kalifiye yönünde yeterli olması, denetim sürecini bir plan-program dahilinde yürütmek, mükellefin denetimi için doğru ve güvenilir verilere dayanması, mükellefin denetim ile alakalı bilgi düzeyine bağlıdır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak duruma göre yargısal çözüm aşamaları da denetimde etkinliği etkilemektedir.

Vergi denetiminde görevli Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu'nun resmi internet sitelerinde elde edilen verilere göre Türkiye'de vergi denetim oranları düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Vergi denetim oranı, toplam denetim sayısının vergi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır. Denetim oranları hesaplamasına, denetlenecek kayıtlı mükelleflerin orana dahil edilmesi gerekmektedir. Kayıtlı olmayan mükellefler denetim oranlarına dahil edilirse vergi denetim oranı daha düşük düzeyde gerçekleşecektir. Bu nedenle tarafsız bir şekilde hesaplama yapılması için her iki kesimi de hesaplamaya dahil edilmesi gerekir. Çalışmamızda sayfa 90'daki Tablo 7: Türkiye'de Mükelleflerin İnceleme Oranları isimli tablodaki verilere göre 2015 yılından 2020 yılına kadar sürekli vergi denetim oranlarında düşüş görülmüştür. Mükellef sayısı artmasına rağmen incelenen mükellef sayısı aynı şekilde artış göstermemiştir. Türkiye'de vergi denetiminde büyük sorunlardan birisi de personel eksikliğidir. Personel sayısının yeterli düzeyde olmaması denetim etkinliğini olumsuz etkiler.

2015-2020 yılları arası veriler sayfa 92'deki Tablo 8: İnceleme Türüne Göre Dağılımı isimli tabloda yer almaktadır. Tabloda sınırlı inceleme ile tam inceleme hesaplanarak toplam inceleme sayısı elde edilmiştir. Denetlenen yıllarda düzensiz bir artış azalış mevcuttur. En düşük toplam inceleme sayısı 119.026 olarak 2017 yılına aittir. En yüksek inceleme sayısı 185.462 olarak 2016 yılına aittir. 2020 yılı toplam inceleme sayısı 145.202 şeklinde gerçekleşerek 2019 yılına göre artmıştır. İnceleme sayılarının az olması verimli

bir çalışma yürütülmediğini gösterir. Verimli bir çalışma yürütülmemesi vergi denetiminde etkinliği olumsuz etkilemiştir. Vergi denetiminde etkinliğin oluşmaması sonucunda devlet vergi tahsilatını tam ve zamanında tahsilinde zorlanır. Bundan dolayı vergi kayıp ve kaçığında da artış görülür.

Aynı şekilde sayfa 93'teki Tablo 9: 2015-2020 Yılı Net Vergi Gelirleri isimli tabloda 2015-2020 yılı vergi gelirlerinin gerçekleşme oranı, tahmini vergi gelirleri ile gerçekleşen vergi gelirleri yer almaktadır. Gerçekleşme oranının yüksek olması gerçekleşen vergi gelirlerinin tahmini vergi gelirlerine yakın ya da fazla olduğunu göstermektedir. Gerçekleşme oranları esas alındığında en yüksek oran %105 olarak 2017 yılına aittir. Bu verilerden yola çıkılarak mükellef sayısının artarken vergi denetim sayısının azaldığı görülmektedir. Vergi denetiminde iş yükünün fazla olması, yeterli sayıda denetim personelinin bulunmaması denetimde eksik çalışmaların yapılmasına neden olmuştur. Vergi denetiminde görevli vergi müfettişleri ile yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri, artan mükellef sayısı karşısında yeteri sayıda olamamıştır. Bu da denetimin etkin bir şekilde yapılmasını engellemiştir. Çünkü denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı fazladır. Bir vergi denetim personelinin ortalama 100 mükellefi incelemesi, verimliliği olumsuz etkiler. Detaylı bir inceleme yapılamazsa mükellefin kanun boşluklarından faydalanarak vergi kaçırması durumu çoğu zaman fark edilemez. Bundan dolayı denetim personelinin vergi denetiminde her zaman öncül bir etken olduğu görülmektedir.

Denetim oranı ile tahsilat oranı arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Sayfa 97'de Tablo 12: Tahakkuk-Tahsil Edilen Vergi Gelirleri isimli tabloda 2015-2020 yılları arası tahakkuk/tahsilat oranı ile denetim oranlarının karşılaştırılması yapılmıştır. Denetim oranı ile tahakkuk/tahsilat oranının en yüksek düzeyde olduğu yıl 2015 yılıdır. 2015 yılında tahakkuk/tahsilat oranı %84,7 olarak gerçekleşmiştir. Denetim oranı da %2,32'dir. 2020 yılına doğru hem tahakkuk/tahsilat oranları hem de denetim oranlarında düşüş görülmüştür.

Vergi denetiminde, Gelir İdaresinin vergi gelirlerini toplamak için yaptığı harcamalar da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İktisadilik ilkesince vergiyi en az maliyetle toplanmasının gerekliliği savunulmuştur.

Çünkü vergi toplama maliyetinin vergi gelirlerinden fazla olması bütçeye olumsuz yansır. Çalışmamızın sayfa 99'deki Tablo 13: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama isimli tabloda 100 TL vergi toplamak için ne kadarlık bir maliyete katlanıldığı gösterilmiştir. 2015- 2020 yılları değerlendirildiğinde 100 TL vergi toplamak için en yüksek maliyet 2016 yılına aittir. 2014 yılında 100 TL vergi tahsili için 0,54 TL maliyete katlanılmıştır. Bu şekilde bir maliyet tablosunun oluşturulma amacı, mükelleften tahsil edilen ile hazineye aktarılan verginin birbirine yakın olmasını sağlar. Vergi idaresi, vergi tahsilatı maliyetini düşük tutmaya çaba gösterir.

Verginin bütçedeki durumu dönemler itibariyle incelenmiştir. 2015-2020 yılları arasında bütçe kanununda kabul edilen vergi geliri ile gerçekleşen vergi tahsilatı arasındaki fark sayfa 99'daki Tablo 14: Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2015-2020) isimli tabloda yer verilmiştir. Bazı dönemde fark oranı düşük oranda bazı dönemde yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bütçe hazırlanırken devlet yaptığı harcamalara karşı elde edilecek vergi gelirlerini tahmine dayanarak hazırlamıştır. Devlet, her zaman tahmini vergi gelirlerini tam olarak tahsil etme amacındadır. İncelenen yıllarda 2019 yılında en yüksek fark oranı %-8,6 olarak tespit edilmiştir. Bu dönemde vergi denetim oranı incelenen yıllara göre en düşük oran 2019 yılında %1.45'tir. Yani denetim oranının azalması vergi gelirlerini azaltarak bütçede gelir gider arasındaki farkın oluşmasına neden olur.

Vergi gelirlerinin, devlet bütçesinde önemli bir gelir kalemi olduğu sayfa 102'deki Tablo 16: 2015-2020 Yılları Vergi Gelirlerinin Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı isimli tablodan anlaşılmaktadır. Tablodaki verilerden tahsil edilen vergilerin, genel bütçe gelirlerinin yüzde kaçını oluşturduğu hesaplanmıştır. Ele alınan yıllarda artış azalış pek fazla olmamıştır. En yüksek oran 2015 yılında %88,6'dır. En düşük oran ise 2019 yılında %81,9 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin bütçedeki ortalama payı %86'dır. Bu ciddi oran vergi gelirlerinin etkin bir şekilde tahsilatının yapılması bütçede açık oluşmasını engelleyen bir faktördür. Bundan dolayı vergi denetiminde etkinlik sağlandığı zaman bütçede açık oluşması engellenir.

Türkiye Merkezi Yönetim Bütçesi, gelir ve gider kalemleri şeklinde sınıflandırılmıştır. Gelirler; vergi gelirleri (dolaysız vergiler-dolaylı vergiler),

vergi dışı normal gelirler ve özel gelir ve fonlardan oluşur. Giderler; cari giderler (personel giderleri-diğer cari giderler), yatırım giderleri ve transfer giderlerinden oluşur. Bütçe dengesi, bütçe gelir ve bütçe gideri arasındaki farka eşittir. Gelir giderden fazla ise bütçe fazlası, gider gelirden fazla ise bütçe açığına sebep olur. Çalışmamızda ilk olarak merkezi yönetim bütçesi verileri sayfa 106'daki Tablo 17: 2000-2005 Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi isimli tabloda yer verilmiştir. Özellikle 2000-2005 yılları ilk olarak değerlendirildi. Çünkü Türkiye ekonomisi 1990'lı yılların felaketinden çıkıp yeni bir döneme geçmiştir. 2000'li yılların başında ekonomi kötü bir durumda büyüme oranı %6 düzeylerinde olup, enflasyon %70'lerde ve bütçe açıkları katlanılamaz durumdadır. 2001 yılında da Türkiye'de ekonomik kriz gerçekleşmiştir. Bu krizle birlikte çeşitli makroekonomik sorunlar yüksek enflasyon, bütçenin sürekli açık vermesi hedeflenen vergi gelirlerinin tahsil edilememesi gibi olumsuzlukları beraberinde getirmiştir. Bu dönem aralığının incelenmesi bu derecede önem arz etmektedir. 2000 yılındaki bütçe dengesi -13.115 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu dengenin bu denli açık vermesi yukarıda belirttiğimiz makroekonomik sorunlardan kaynaklanmaktadır. 2001 yılında ekonomik krizden kaynaklı oluşan bütçe dengesi -28.556 milyon TL ile bir önceki döneme göre artış göstermiştir. 2001 krizinden sonra uygulamaya konan ekonomik programlardan dolayı bütçe giderleri bütçe gelirlerinin yaklaşık iki katı olmuştur. Son olarak 2005 yılı değerlendirildiğinde uygulanan ekonomi programları etkisini bir nevi olumlu bir şekilde göstermiştir. 2005 yılı öncesine göre bütçe dengesi %-6,90 olarak gerçekleşerek hemen hemen bütçe gelir ve giderleri birbirine yakın olmuştur. Vergi gelirlerinin düşük olmasının sebepleri, ekonomik bunalımda olan insanların vergi ödeme isteğinin olmaması, vergi denetim fonksiyonunu yerine getirmeyen vergi idaresi ile birlikte vergi kayıp ve kaçakçılığının yüksek olmasındandır.

2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile bütçede reform niteliğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. İç denetim uygulaması revize edilmiş, objektif bir şekilde denetim yapılmasını sağlamıştır. Merkezi yönetim niteliğindeki kamu idarelerinde düzenlemeye gidilmiştir. Bütçe çeşitleri; genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi ve mahalli idareler bütçesi olarak sınıflandırılmıştır. Merkezi

yönetim bütçesinde gelir ve gider kalemlerinde değişiklik yapılmıştır. Personel Giderleri ve Sosyal Güvenlik Devlet Prim Giderleri kalemi 5018 sayılı KMYKK ile Personel Giderleri, Sosyal Güvenlik Devlet Primi olarak iki ayrı gider kalemine ayrılmıştır. Harcamalar grubuna Yedek Ödenekler kalemi de eklenmiştir. Bütçe gelirleri kısmında Özel Bütçe ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Öz Gelirleri kalemi kaldırılarak, Alacaklardan Tahsilat gelir kalemi eklenmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesinden sonra yakın tarih olarak 2015-2020 yılları arası değerlendirilmiştir. Sayfa 107'deki Tablo 18: 2015-2020 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosunda veriler yer almaktadır. Bu dönem arasında vergi gelirlerinin harcamalar kadar artmadığını görmekteyiz. 2015'te 25.185.380 TL açık veren merkezi yönetim bütçesi 2020 yılı dahil bütçe açığını arttırarak sürdürmüştür. 2019 yılı dahil olmak üzere vergi gelirleri bir önceki yıla göre artış göstermiş aynı şekilde kamu giderleri de artarak bütçe açığı katlanarak artış göstermiştir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için, vergi idaresinin özenle hazırladığı politikalar etkilidir. Tabi bu etkinlik çoğu zaman bazı sorunlardan dolayı sağlanamamaktadır. Bu sorunlar, vergi aflarının sıklıkla yapılması, vergi kaçakçılığını önleyen fonksiyonun yerine getirilmemesi, denetim birimleri arasındaki uyumsuzlukların olması, denetim oranlarının düşük düzeyde gerçekleşmesi, mevzuat değişikliklerinin sıklıkla yapılması ve ihbar ve şikayetlerin verimli değerlendirilmemesi şeklinde sıralanabilir. Bundan sonrasında bu sorunlara karşı neler yapılabileceği belirtilmiştir.

Vergi denetiminin etkinliğini, idarenin örgütlenme sorunu engellemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim birimleri koordineli bir şekilde çalışmalıdır. Bu birimlerin görev ve sorumlulukları, verimli bir çalışma yapılabilmesi için belirlenmesi gerekir. Denetim birimlerini tek bir çatı altında toplayarak birimlerin iletişim sorunu çözüme kavuşturulur. Denetim birimleri herhangi bir durum karşısında merkez birimiyle ivedilikle iletişime geçerek etkin bir çalışma yürütülür.

Denetimde görevli personel sayısı sorununun çözülmesi gerekir. Personel sayısının yeterli olması mükellefin vergi kaçırma tutumunu azaltır.

Personel sayısından kaynaklı inceleme sayısının az olması denetimde etkinliği olumsuz etkiler. Personel sayısının arttırılması tek başına yeterli değildir. Kalifiyeli, mesleki eğitimini almış, görevin verdiği ahlaki ilkelere sahip personelin görev alması gerekmektedir. Denetim personelinin incelemeye alacağı sektörler belirlenmelidir. Denetim personeli plan ve program dahilinde süreci yönetmelidir.

Vergi denetim sürecini kolay kontrol etmek için teknolojiden yararlanarak bir program kullanılması etkinlik açısından önemlidir. Bu program sayesinde denetim personelinin denetleyeceği mükellefin vermiş olduğu beyannameleri, önceki vergi ödemelerini, vergi cezalarını vs. görmek mümkün olacaktır. Bu program sayesinde denetim personeli inceleme yöntemini ona göre belirler. Vergi idaresi tarafından programın aktif bir şekilde kullanılması denetimlerin verimliliğini arttırır. Vergi denetiminde teknolojiden yararlanılması önemlidir. Bilgisayar kullanımının verimli bir şekilde kullanılması sağlanmalıdır.

Sık sık değiştirilen vergi mevzuatı hem mükellefin hem de idarenin mevzuatı takip etmesini zorlaştırır. Mükellef sık değiştirilen mevzuatın boşluğundan yararlanarak vergi kaırma eğilimine girer. Denetim personeli de değiştirilen mevzuat hükümlerine hâkim olamaz. Bunun sonucunda inceleme sürecini etkin bir şekilde yürütemez. Devletin, vergi tahsilatında önemli bir payı olan denetim personelinin değiştirilen vergi mevzuatı hakkında bilgilendirmesi gerekir. Mevzuat değişikliğini içeren bilgi ve belgeleri denetim personeline hızlı bir şekilde ulaştırması gerekir.

Vergi idaresine yapılan ihbar ve şikayetlerin de değerlendirilmesi gerekir. İhbar ve şikayetlerin doğruluğunu saptamak için değerlendirme komisyonu kurulmalıdır. İhbar ve şikayetler bu komisyon tarafından araştırılarak denetim personellerine aktarılması gerekir. Bu sayede denetim personellerinin doğruluğu olmayan ve basit ihbarla zaman kaybetmesini engeller.

Vergi mükellefinin vergi hakkında bilgi sahibi olması idarenin denetim etkinliğine katkı sağlar. Mükellefe verginin bir ödev olduğu, verginin nerelerde kullanıldığı hakkında bilgilendirme yapılması gerekir. Mükellefteki vergi

bilinci idarenin çeşitli öğretici, bilgilendirici eğitim çalışmalarıyla arttırılabilir.

Vergi idaresi, yaşanan sorunları ivedilikle çözerek vergi denetiminde etkinliği kuvvetlendirecek ve mükelleflerin her an denetim uygulaması yapılacağı beklentisine girmesini sağlar. Denetimin sürekli ve verimli bir şekilde yapılmasının olumlu yanları, mükelleflerde vergi bilincinin artmasını, vergi kayıp ve kaçığının azalmasını ve ekonomide kayıt dışılığı da azalmasını sağlar.

Özetle, vergi denetim etkinliği sağlamanın yolları; vergi af kanunun gerekli olduğu dönemlerde çıkarılması, vergi mevzuatının sıklıkla değiştirilmemesi ve değişiklik yapıldığı vakit açık anlaşılır bir şekilde yapılması, ceza müeyyidelerinin caydırıcı nitelikte olması, vergi yargısı sürecinin ivedilikle ve verimli şekilde yürütülmesi, vergi denetim personelinin yeterli sayıda ve kalifiye düzeyi yüksek olması, vatandaşlara vergi konularında eğitim verilerek vergi bilinci oluşturulması, verginin adil bir şekilde dağılımı sağlanması, vergi yönetiminde etkin bir çalışma yürütülmesi, denetim personelinin faaliyet sektörlerine göre sınıflandırması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbay, M. (1990). Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi. *1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu*(308). Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı.
- Akbıyık, S. (2005). *Denetim ve Raporlama*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Akdoğan, A. (1997). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akman, T. K. (2011). *Türk Vergi Hukuku*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi.
- Anlar, U., & Cengiz, V. (2016). Türkiye’de Etkin Ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*(413), 55-70.
- Arıca, M. N. (1989). *Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Yeni Cenup Matbaası,.
- Arıkan, Z., & Ay, H. (1995). Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*(83).
- Arioğlu, O. (2005). Gelir İdaresi Başkanlığı. *Vergi Dünyası Dergisi*(286), 10.
- Arslan, M., & Biniş, M. (2014, Mayıs 16-20). Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi. 29. *Türkiye Maliye Sempozyumunda sunuldu*. Antalya.
- Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi* (2. b.). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Aydemir, Ş. (1995). *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Aydın, B. (2006). *Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi*. İstanbul: Şafak Matbaacılık.
- Aydın, S., & Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu Maliyesi* (2. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bakanlığı, H. v. (2018). *Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Bakanlığı, H. v. (2019). *Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Bakanlığı, H. v. (2020, Aralık 20). *Hazine ve Maliye Bakanlığı Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporları*. <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari> adresinden alındı
- Bakanlığı, H. v. (2020, Kasım 17). *T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı*. Muhasebat Genel Müdürlüğü: <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> adresinden alındı

- Bakır, C. (2012). Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması. *Amme İdaresi Dergisi*, 96-97.
- Başkanlığı, G. İ. (2007). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Başkanlığı, G. İ. (2014). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Başkanlığı, G. İ. (2014). Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi. Ankara.
- Başkanlığı, G. İ. (2020, Kasım 17). *Gelir İdaresi Başkanlığı Bütçe Gelirleri*. https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden alındı
- Başkanlığı, G. İ. (2020, Kasım 17). *Gelir İdaresi Başkanlığı Bütçe Gelirleri*. https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm adresinden alındı
- Başkanlığı, G. İ. (2020, Kasım 17). *Gelir İdaresi Başkanlığı Bütçe Gelirleri*. https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm adresinden alındı
- Baytar, Y. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi*. Adana.
- Berber, O. (2002). Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Beşel, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi. *Sayıştay Dergisi*(107), 65-98.
- Beşel, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği. *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü* . Sakarya.
- Binbirkaya, İ. (2006). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Bülbül, D., Ejder, H. L., & Şahan, Ö. (2005). *Devlet Bütçesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, İ. (1981). Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. *Maliye Dergisi*, 65-88.
- Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*(145), 1-60.
- Chaumont, B. P. (2014). Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel. *Vergi Dünyası Dergisi*(397), 148-151.
- Çakır, M. A. (1999, Ocak-Mart). Vergilendirmede Bilgi Toplama. *Sayıştay Dergisi*(32), 29-30.
- Çetinkaya, O. (2002). Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin

- Hukuksal Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*(141).
- Değirmendereli, A. (Enstitüsü Dergisi). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler*(4), 36-67.
- Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 275-297.
- Demirkan, U. (2000). *Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler ve Yetkiler)*. Ankara: TÜRMOB Yayınları –127 Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2000.
- Dikmen, S. (2015). Osmanlı Bütçeleri Üzerine Bir Bibliyografya Denemesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 810-823.
- Dosyası, V. (2019). *Vergi Dosyası*. Nisan 15, 2019 tarihinde Vergi Dosyası: <https://vergidosyasi.com/2017/03/19/kimler-vergi-incelemesi-yapmaya-yetkilidir/> adresinden alındı
- Dumlupınar, S. (2014, Nisan 20). *Vergi Algı*. Kasım 22, 2015 tarihinde Vergi Denetim Türleri: <https://vergialgi.net/vergi-denetim-turleri> adresinden alındı
- Duran, M. (2004). ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı. *Vergi Sorunları Dergisi*(192), 30-37.
- Durmuş, N. K. (2015, Mayıs 20-24). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması. 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 109-136. Antalya.
- Edizdoğan, N. (1986). *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*. Bursa: Örnek Kitabevi.
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eğilmez, M., & Kumcu, E. (2018). *Ekonomi Politikası* (24. b.). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Ejder, H. L. (2012). Türkiye’de Bütçe Politikaları: 2002: 2012 Dönemi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 53-78.
- Ergen, Z., & Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*(21), 281-304.
- Erkuş, H., & Ünal, A. C. (2014). Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5(1), 82-102.
- Ertürk, H. (1982). *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Ervardar, F. (1972). Vergi Olaylarımız. *Maliye Enstitüsü Konferansları*(49).
- Ervardar, F. (1982). “İkin Vergi Denetimi İçin Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir. *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*(200), 35-38.
- Falay, N. (1995). *Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri*. İstanbul: Filiz

Kitabevi.

Fırat, M. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi. *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*(216), 163-184.

Funda Başaran Yavaşlar. (2010). *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*. (B. Öztürk, Dü.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Furtun, İ. H. (2010). Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları. *Seçkin Yayıncılık*, 300-312. (B. Öztürk, & F. B. Yavaşlar, Dü) Ankara.

Gerçek, A., Sarılı, M. A., & Tezcan, K. (2006). 5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Gez, H. (2011). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Afyonkarahisar.

Gökmen, N. (2012). Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var. *Vergi Dünyası Dergisi*(370), 6-13.

Gürbüz, V. (2008). Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi. 23. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 251–269. Antalya.

Hepaksaz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası Dergisi*(354), 149-157.

HEPEKSAZ, E., ÇEVİKCAN, F., & ÖZ, E. (2011, Şubat). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası*(354), 150-151.

Kara, M. S. (2016, Aralık 28). *Vergi Algı*. Nisan 19, 2018 tarihinde <https://vergialgi.net/adim-adim-vergi-incelemesi> adresinden alındı

Karabacak, İ. (2009). Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Isparta.

Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(115), 211-242.

Karaca, C., & Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*(15), 365-382.

Karadağ, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2),

- Katkat, M. (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Erzurum.
- Kılıç, R. (2011). Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(34), 363-375.
- Kınay, T. (1982). Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(4), 43-44.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (1999). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., & Taş, M. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koçak, H. (1999). Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun. *Vergi Dünyası*(213).
- Kulmanova, L. (2006). Vergi Denetiminin Etkinliği Türkiye Uygulaması. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi*. Bursa.
- Kurulu, V. D. (2018). *Vergi Denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Küçüköner, Z. S. (2018). Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Isparta.
- Lethbridge, C. (2013). Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. Ekim 14, 2014 tarihinde http://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20 - adresinden alındı
- Loeprick, J., & Engelschalk, M. (2011). *Simplified Risk Scoring for SMEs*. (R. A. Khwage, Dü.) Washington D.C: The World Bank.
- Merter, M. E. (2004). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İzmir.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Oğuztürk, B. S., & Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*,(13), 207-237.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Önal, D. K. (2011). Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi*

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku* (13. b.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Övet, A. (2010). Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Trabzon.*

Övet, A. (2010). Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği : Ankara ili vergi denetmen ve denetmen yardımcılara yönelik bir uygulama. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü . Trabzon.*

Öz, E., & Akdemir, T. (2002). ABD Vergi Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*(168), 86-103.

Öz, E., & Karakurt, B. (2007). Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nöktä. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(510), 82-83.

Özbalcı, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özdamar, M. (1988). Çizgileriyle Genel İmalat Maliyetleri. *Vergi Sorunları Dergisi*(1).

Özer, M. (1997). *Denetim-1* (1. b.). Ankara: Özkan Matbaacılık.

Özker, A. N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 172-185.

Özyer, M. A. (2003). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (2 b.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, O. (2018). *Devlet Bütçesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Polat, Z. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.*

Sarı, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumı, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çanakkale.*

Sarılı, M. A. (2003). Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(9), 121.

- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(43), 133-173.
- Söyler, İ. (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Ankara: Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını.
- Söyler, İ. (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 283-300.
- Şaan, A. (2008). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Edirne.
- Şamcı, E. B. (2016). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü, Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği. *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Şeker, S. (1993). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerleme. *Yaklaşım Dergisi*(5), 53-64.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi Ve Politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şengül, S. (1997). *Kayıt Dışı Ekonomi*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Taş, M. (1992). *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tecim, B. A. (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İzmir.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Teşkilatı, D. P. (2011). *Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı.
- Tezcan, K. (2004). Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları* (s. 957-989). Antalya: Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye

Bölümü.

- Tokat, Y. (2010). Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa'nın Vergi Hukuku ve Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*(208), 64.
- Tosun, A. N., & Özden, E. (2014, Ocak-Haziran). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*(166), 286-298.
- Tosun, Ö. (1962). Hileli Vergi Suçları. *İstanbul Üniversitesi Yayınları*(191), 10-11.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2015). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uğur, A. A. (2016, Mayıs 15-19). Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama). *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 1-26. Antalya.
- Ünsal, E. (2013). *Makro İktisat* (10. b.). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Üstün, S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yavaşlar, F. B. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*(15), 67-84.
- Yeniçeri, H. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yerlikaya, G. K. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı Ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-19.
- Yıldırım, A. H. (2011). Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir? *Vergi Sorunları Dergisi*(271), 31-44.
- Yılmaz, G. A. (2016). Türkiye'de Vergi Yüğü, Kamu Kesiminin Ekonomideki Büyüklüğü, Vergi Esnekliği ve Borç Yüğüne İlişkin Göstergelere Yeniden Bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*(217), 133.
- Yurteri, İ. (2011). AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1- Almanya. *Yaklaşım Dergisi*(226), 24-33.

Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 255-270.

Yücedoğru, R., & Sarisoy, İ. (2018). Is tax amnesties good for us all? understanding influence of tax amnesties on between benefiter and non-benefiter. *Cesifo Economic Studies Conference*, (s. 1-15).



